



**Instituto Politécnico de Tomar**

**Escola Superior de Gestão de Tomar**

**Cristina Maria Ladeira Rodrigues**

# **Elaboração de um Kit de Auditoria Interna para as PME**

Projeto de Mestrado

Orientado por:

Dr. Carlos Trigacheiro

Mestre Alfredo Martins

Doutor Francisco Carvalho

Docentes do Instituto Politécnico de Tomar

Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira



**Dedico este trabalho ...**

Por vocês e para vocês, João e Rodrigo







## RESUMO

---

Com a evolução global da economia e as rápidas alterações nas formas de gerir e nos respetivos meios utilizados, cada vez mais, as empresas têm a necessidade de informação fiável e oportuna, de modo a nela poderem apoiar a tomada de decisões que permitam atingir os seus objetivos e perspetivar o seu futuro.

Neste contexto, a auditoria interna tem vindo a assumir um papel crescente no seio das organizações, constituindo um meio de reforço do funcionamento do sistema de controlo interno, contribuindo para aumentar a eficiência e a eficácia na utilização dos recursos. A auditoria interna constitui, assim, um precioso auxiliar dos gestores, sobretudo, porque não limita o seu campo de atuação à componente financeira, mas entra em domínios mais amplos dentro da organização.

O interesse da auditoria interna não se limita às grandes organizações, sendo igualmente de grande utilidade em pequenas entidades, designadamente, quanto ao apoio no desenvolvimento de adequados sistemas de controlo interno. Contudo, nas pequenas organizações não existem condições, nem se justificaria, a existência de um departamento próprio de auditoria interna.

O presente projeto pretende analisar o contributo da auditoria interna nas PME, em particular, no setor do retalho de produtos alimentares (supermercados) e elaborar um Kit apropriado a essas empresas.

Começou-se pela pesquisa bibliográfica sobre os principais conceitos, estruturas, riscos, normas, legislação e os procedimentos para implementação de um adequado sistema de controlo interno, tendo por base a metodologia COSO para o desenvolvimento desta temática.

Paralelamente foram elaborados dois questionários. Um primeiro questionário foi entregue presencialmente a 43 PME representativas deste setor de atividade, que operam na região onde nos encontramos, com o objetivo de comprovar o contributo da auditoria interna para a sua gestão, através da opinião dos responsáveis. O segundo questionário foi elaborado através de recolha de dados reais de um supermercado.

Em resultado desse trabalho, foi elaborado um Kit de auditoria interna, que será adaptado a cada organização, de acordo com as suas necessidades. Entre os vários domínios que poderiam ser abrangidos, optou-se pelo sistema de controlo interno para, em função dos respetivos resultados, poderem ser identificadas outras áreas de atuação.

Espera-se que este trabalho constitua um ponto de partida para futuras etapas de melhoria no funcionamento do sistema de controlo nas PME, incluindo outros setores de atividade, tornando-se um possível instrumento de apoio para o atingimento dos seus objetivos.

**Palavras-Chave:** Auditoria Interna, Controlo Interno, Organização, Recursos, Pequenas e Médias Empresas.



# ABSTRACT

---

With the global economic trends and the rapidly changing ways of managing and respective media used, increasingly, companies have a need for reliable and timely information so that it can support the decisions that achieve their goals and perspective their own future.

In this context, internal audit has been playing an increasing role within organizations, providing a means of strengthening the functioning of the internal control system, helping to increase efficiency and effectiveness in resource utilization. Internal audit is thus a valuable adjunct of managers, especially because it does not limit its field of action to the financial component, but goes into more broad areas within the organization.

The interest of internal audit is not limited to large organizations, and is also very useful on small entities, namely as to support the development of appropriate systems of internal control. However, small organizations are not able, nor is it justifiable, to create the existence of a proper internal audit department.

This project aims to analyze the contribution of internal audit in SMEs, particularly in the food retailing sector (supermarkets) and to prepare an appropriate kit to these companies.

It began by a literature search on the key concepts, structure, risks, rules, laws and procedures for implementing an adequate system of internal control, based on the COSO methodology for developing this theme.

Two questionnaires were developed in parallel. A first questionnaire was delivered in person to 43 SMEs representing this sector of activity, operating in the region where we are, with the objective of proving the contribution of internal audit to management based on the opinion of those responsible. The second questionnaire was prepared by collecting actual data from a supermarket.

As a result of this work, we designed a kit of internal audit, which will be tailored to each organization, according to their needs. Among areas that could be covered, we opted for the internal control system so, depending of their outcomes, other focus areas can be identified.

It is hoped that this work constitutes a starting point for future steps to improve the functioning of the control system in SMEs, including other sectors of activity, making it a possible instrument to support the achievement of their goals.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control, Organization, Resources, Small and Medium Enterprises (SME)





# AGRADECIMENTOS

---

Este projeto surge no âmbito da componente final do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira do Instituto Politécnico de Tomar, processo que decorreu sobe a orientação do Dr. Carlos Trigacheiro, do Dr. Alfredo Martins e do Doutor Francisco Carvalho, todos professores neste Instituto durante o mestrado.

Ao longo destes dois anos de mestrado, foram muitas as pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que tudo fosse possível, culminado assim neste trabalho final que aqui se apresenta.

Quero expressar o meu profundo agradecimento a todos os que abaixo passo a citar.

Ao professor Dr. Carlos Trigacheiro, Doutor Francisco Carvalho e ao Dr. Alfredo Martins meus orientadores e coorientadores pelo apoio, ajuda e disponibilidade constante.

À Escola Superior de Gestão de Tomar e a todos os docentes desta 4ª edição de mestrado, por transmitirem os seus conhecimentos, contribuindo assim, para aumentar o meu leque de conhecimentos ao longo deste percurso.

Aos meus colegas de mestrado, pela amizade, companheirismo e pela troca de experiências.

A ti Sandra, minha companheira desta aventura, pelo teu apoio incondicional, pelos sorrisos, pelos bons e maus momentos que passamos juntas.

À Catarina, Raquel e Paulo, pela disponibilidade e ajuda, sem eles não teria conseguido alcançar esta etapa.

Aos meus amigos que estiveram ao meu lado, dando-me força e apoio, quando pareciam perder-se.

Por fim, um agradecimento á minha família e muito especial aos meus filhos, marido, pais e sogros, que sempre estiveram a meu lado, desde o primeiro ao último momento, pelo seu apoio, força e paciência, naqueles momentos difíceis.

A todos o meu muito obrigado!



# Índice

Índice .....	xv
Índice de Figuras .....	xvii
Índice de Tabelas .....	xix
Lista de Abreviaturas e Siglas .....	xxiii
Parte I – Introdução e Revisão de Literatura .....	1
1. Introdução .....	1
1.1. Motivação para o tema e âmbito do trabalho.....	1
1.2. Objetivo da investigação.....	3
1.3. Metodologia adotada .....	3
1.4. Estrutura do trabalho.....	3
2. Evolução Histórica da Auditoria Interna .....	5
2.1. O papel da Auditoria Interna e os seus paradigmas.....	7
2.2. A função da Auditoria Interna na organização .....	11
2.3. Recurso externo para a auditoria interna .....	15
2.3.1. Tipos de alternativas.....	16
2.3.2. Vantagens e desvantagens do recurso externo .....	17
2.3.3. Documentos de trabalho .....	18
3. Princípios orientadores para o exercício de Auditoria Interna .....	23
3.1. IIA – Institute of Internal Auditors .....	23
3.1.1. As Funções do IIA.....	24
3.2. ECIIA- European Confederation of Institutes of Internal Auditors .....	26
3.2.1. A sua relação com o IIA.....	26
3.3. IPAI – Instituto Português dos Auditores Internos.....	27
3.3.1. Estrutura do IPAI.....	28
3.4. Relação com o IIA .....	29
3.5. As Normas de Auditoria Interna.....	30
4. Auditoria externa .....	33
4.1. Auditoria externa versus a auditoria interna .....	34
4.1.1. Pontos de contacto.....	34
4.1.2. Pontos de afastamento .....	35
5. Outros tipos de Auditoria.....	37

5.1. Auditoria Operacional .....	37
5.2. Auditoria de Gestão .....	38
5.3. Auditoria Previsional ou Prospetiva .....	39
5.4. Auditoria Social / Auditoria a relatórios de sustentabilidade .....	40
5.5. Auditoria Forense .....	40
6. Controlo Interno .....	41
6.1. Características do Controlo Interno .....	44
6.2. Tipos de controlo interno.....	45
6.3. Os princípios do Controlo Interno .....	47
6.4. As componentes do controlo interno .....	48
6.5. Análise e avaliação do controlo interno .....	54
6.6. As limitações do controlo interno.....	56
6.7. Avaliação do Sistema de controlo Interno.....	57
7. Modelos de Controlo Interno.....	61
7.1. COSO .....	61
7.2. Vantagens do Coso na auditoria .....	68
7.3. COBIT .....	68
7.4. ITIL.....	75
Parte II – Parte Prática.....	79
1. Enquadramento do estudo Empírico.....	79
2. Análise dos Dados .....	83
Parte III – Limitações do trabalho e pistas de desenvolvimento futuro .....	115
Parte IV – Conclusão.....	117
Bibliografia.....	119
Anexos.....	121
Anexo 1.....	123
Anexo 2.....	127
Anexo 3.....	155



## Índice de Figuras

<b>Figura 1</b> – Princípios chave da Auditoria Interna.....	13
<b>Figura 2</b> – Fases de um projeto de auditoria.....	20
<b>Figura 3</b> – Tipos de Auditoria .....	37
<b>Figura 4</b> – Componentes do Controlo Interno .....	49
<b>Figura 5</b> – Estratégia de evitar o risco .....	51
<b>Figura 6</b> – Divisão de atividade de Controlo.....	52
<b>Figura 7</b> – Associações Profissionais .....	61
<b>Figura 8</b> – COSO I.....	62
<b>Figura 9</b> – COSO II ERM Framework .....	65
<b>Figura 10</b> – COSO – Framework 2013 .....	67
<b>Figura 11</b> – Princípios Básicos do Cobit .....	69
<b>Figura 12</b> – Cubo COBIT.....	70
<b>Figura 13</b> – Estrutura do COBIT .....	71
<b>Figura 14</b> – Modelo de 4 Domínios de COBIT .....	73
<b>Figura 15</b> – Visão Global ITIL.....	77
<b>Figura 16</b> – Mapa do Distrito de Santarém .....	80
<b>Figura 17</b> – Volume de negócio a 31 de dezembro de 2013 .....	84



## Índice de Tabelas

<b>Tabela 1</b> – Evolução dos Paradigmas da Auditoria Interna.....	9
<b>Tabela 2</b> – Tipos de controlo .....	46
<b>Tabela 3</b> – As dimensões .....	63
<b>Tabela 4</b> – Objetivos do COBIT .....	74
<b>Tabela 5</b> – Estatística descritiva, relativa à dimensão das empresas .....	83
<b>Tabela 6</b> – Número médio de trabalhadores .....	83
<b>Tabela 7</b> – Classes de volume de negócio .....	84
<b>Tabela 8</b> – Estatística descritiva relativa às características das empresas .....	85
<b>Tabela 9</b> – Número total de lojas.....	85
<b>Tabela 10</b> – Número de lojas no distrito de Santarém.....	85
<b>Tabela 11</b> – Uso de marca .....	86
<b>Tabela 12</b> – Empresa familiar versus empresa não familiar.....	86
<b>Tabela 13</b> – Número de membros na administração / gestão das empresas.....	86
<b>Tabela 14</b> – Número de membros não sócios ou acionistas na administração / gestão das empresas .....	86
<b>Tabela 15</b> – Responsabilidade da fiscalização.....	86
<b>Tabela 16</b> – Fiscalização obrigatória .....	87
<b>Tabela 17</b> – Estatística descritiva relativa ao auditor interno .....	87
<b>Tabela 18</b> – Importância dada ao auditor interno .....	88
<b>Tabela 19</b> – Disposição para a contratação de um auditor a <i>part-time</i> .....	88
<b>Tabela 20</b> – Disposição para a contratação de um auditor a <i>full-time</i> .....	88
<b>Tabela 21</b> – Cruzamento entre a importância do auditor interno e a disposição para a contratação de um auditor interno em regime de <i>part-time</i> .....	88
<b>Tabela 22</b> – Cruzamento entre a importância do auditor interno e a disposição para a contratação de um auditor interno em regime de <i>full-time</i> .....	89
<b>Tabela 23</b> – Importância dada à prevenção e deteção de fraudes.....	89
<b>Tabela 24</b> – Importância dada à avaliação dos riscos de negócio .....	89
<b>Tabela 25</b> – Importância dada à avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno..	90
<b>Tabela 26</b> – Importância atribuída à confiança na informação financeira e contabilística	90
<b>Tabela 27</b> – Importância atribuída ao cumprimento das normas e lei.....	90
<b>Tabela 28</b> – Importância atribuída à deteção de fraudes pelos funcionários.....	90
<b>Tabela 29</b> – Importância atribuída à deteção de fraudes pelos clientes.....	91
<b>Tabela 30</b> – Importância atribuída à deteção de fraudes pelos fornecedores .....	91

<b>Tabela 31</b> – Importância atribuída à deteção de fraudes por outras fontes .....	91
<b>Tabela 32</b> – Importância atribuída ao ciclo de vendas e recebimentos .....	92
<b>Tabela 33</b> – Importância atribuída ao ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores .....	92
<b>Tabela 34</b> – Importância atribuída ao ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal .....	92
<b>Tabela 35</b> – Importância atribuída ao ciclo de gestão de <i>stocks</i> e controlo de margens ....	92
<b>Tabela 36</b> – Importância atribuída ao ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores .....	93
<b>Tabela 37</b> – Importância atribuída ao ciclo de aquisição de serviços e pagamentos .....	93
<b>Tabela 38</b> – Importância atribuída a outros ciclos .....	93
<b>Tabela 39</b> – Avaliação dos riscos do negócio, operacional .....	94
<b>Tabela 40</b> – Avaliação dos riscos do negócio, financeiro .....	94
<b>Tabela 41</b> – Avaliação dos riscos do negócio, tecnologias de informação .....	94
<b>Tabela 42</b> – Avaliação dos riscos do negócio, informação para a tomada de decisão .....	94
<b>Tabela 43</b> – Avaliação dos riscos do negócio, recursos humanos.....	95
<b>Tabela 44</b> – Avaliação dos riscos do negócio, contexto.....	95
<b>Tabela 45</b> – Confiança na informação: caixa e depósitos .....	95
<b>Tabela 46</b> – Confiança na informação: clientes .....	95
<b>Tabela 47</b> – Confiança na informação: fornecedores .....	96
<b>Tabela 48</b> – Confiança na informação: Estado.....	96
<b>Tabela 49</b> – Confiança na informação: contas a receber .....	96
<b>Tabela 50</b> – Confiança na informação: contas a pagar.....	96
<b>Tabela 51</b> – Confiança na informação: diferimentos .....	97
<b>Tabela 52</b> – Confiança na informação: inventários.....	97
<b>Tabela 53</b> – Confiança na informação: ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento .....	97
<b>Tabela 54</b> – Confiança na informação: financiamentos obtidos .....	97
<b>Tabela 55</b> – Confiança na informação: capitais próprios .....	98
<b>Tabela 56</b> – Confiança na informação: vendas .....	98
<b>Tabela 57</b> – Confiança na informação: prestação de serviços.....	98
<b>Tabela 58</b> – Confiança na informação: subsídios à exploração .....	98
<b>Tabela 59</b> – Confiança na informação: outros investimentos .....	99
<b>Tabela 60</b> – Confiança na informação: CMVMC .....	99
<b>Tabela 61</b> – Confiança na informação: FSE.....	99
<b>Tabela 62</b> – Confiança na informação: gastos com pessoal .....	99

<b>Tabela 63</b> – Confiança na informação: depreciações .....	100
<b>Tabela 64</b> – Confiança na informação: gastos de financiamentos.....	100
<b>Tabela 65</b> – Confiança na informação: outros gastos .....	100
<b>Tabela 66</b> – Cumprimento das normas e leis: legislação fiscal .....	101
<b>Tabela 67</b> – Cumprimento das normas e leis: legislação da concorrência .....	101
<b>Tabela 68</b> – Cumprimento das normas e leis: legislação do trabalho e laboral.....	101
<b>Tabela 69</b> – Cumprimento das normas e leis: legislação da qualidade .....	101
<b>Tabela 70</b> – Cumprimento das normas e leis: outras normas e leis.....	101
<b>Tabela 71</b> – Dimensão dos relatórios .....	102
<b>Tabela 72</b> – Informação complementar: ilustrações a cores.....	102
<b>Tabela 73</b> – Informação complementar: gráficos .....	103
<b>Tabela 74</b> – Linguagem utilizada .....	103
<b>Tabela 75</b> – Matriz de correlação .....	104
<b>Tabela 76</b> – Teste de adequação e esfericidade .....	104
<b>Tabela 77</b> – Variância explicada .....	105
<b>Tabela 78</b> – Composição das componentes .....	105
<b>Tabela 79</b> – Matriz de correlação .....	106
<b>Tabela 80</b> – Teste de adequação e esfericidade .....	106
<b>Tabela 81</b> – Total da variância explicada .....	107
<b>Tabela 82</b> – Composição das componentes .....	107
<b>Tabela 83</b> – Matriz de correlação .....	108
<b>Tabela 84</b> – Teste de adequação e esfericidade .....	109
<b>Tabela 85</b> – Total da variância explicada .....	109
<b>Tabela 86</b> – Composição das componentes .....	109
<b>Tabela 87</b> – Matriz de correlação .....	111
<b>Tabela 88</b> – Teste de adequação e esfericidade .....	111
<b>Tabela 89</b> – Total da variância explicada .....	111
<b>Tabela 90</b> – Composição das componentes .....	112
<b>Tabela 91</b> – Matriz de correlação .....	113
<b>Tabela 92</b> – Teste de adequação e esfericidade .....	113
<b>Tabela 93</b> – Total da variância explicada .....	113
<b>Tabela 94</b> – Composição das componentes .....	113



## Lista de Abreviaturas e Siglas

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CI	Controlo Interno
COBIT	<i>Control Objectives for Information and Related Technology</i>
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DF	Demonstrações Financeiras
EMR	Enterprise Risk Management
IAASB	<i>International Auditing and Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i> - Norma Internacional de Auditoria
ISACA	<i>Information Systems Audit and Control Association</i>
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
SAC	<i>Systems Auditability and Control</i>
SAS	<i>Statements on Auditing Standards</i>
TI	Tecnologias de Informação





## **Parte I – Introdução e Revisão de Literatura**

### **1. Introdução**

#### **1.1. Motivação para o tema e âmbito do trabalho**

O crescimento constante das empresas, quer na dimensão, quer na diversidade da atividade onde se inserem, leva a que seja mais difícil o controlo da atividade a um grupo limitado de colaboradores, e é nesta dificuldade que os auditores internos podem ajudar as entidades a limitar ou mesmo a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, reduzir custos e a minimizar os riscos.

Para além disso, os objetivos empresariais de otimizar os lucros e de dar resposta às necessidades do mercado, levam a que se nos deparem novas exigências, que nos encaminham para uma elevada motivação para a eficácia e eficiência dos recursos. Atualmente a auditoria interna tem como função, dar apoio á gestão, auxiliando em diversas áreas, tais como: *corporate governance*, melhores práticas de ética, gestão do risco, melhores controlos internos e de *compliance*, tecnologias de informação, qualidade e ambiente.

A auditoria interna fornece, assim, análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades, unidades departamentais ou processos auditados, promovendo um controlo mais eficaz, com menos custo. Além disso a auditoria interna é sistemática e independente, cujo objetivo é determinar se as atividades da qualidade e os seus resultados, estão de acordo com as normas estabelecidas nesta área. Assim, tendo por base as normas de auditoria interna, deve assegurar-se que as organizações respeitam as melhores práticas em matéria de controlo interno, de modo a alcançarem os objetivos definidos pela gestão cimeira.

Olhando para a conjuntura económica atual, verifica-se que existem muitas PME, que não tendo a possibilidade financeira para suportar um departamento de auditoria interna exclusivo, acabam por ter grandes dificuldades em proceder de acordo com as normas de auditoria e as melhores práticas de gestão, não tendo o necessário apoio. Assim,

ocorreu-me elaborar um projeto, que poderá ser visto como uma solução a colmatar esta necessidade.

O objetivo geral deste projeto será proceder à elaboração de um Kit de auditoria interna adequado às PME, indo ao encontro da realização dos objetivos planeados.

Para o efeito, pretende-se efetuar um estudo em algumas PME, representativas do setor de atividade de retalho de produtos alimentares (supermercados), que operam na região onde nos encontramos, através de inquéritos e entrevistas, para poder adequar o Kit às suas necessidades.

Trata-se, portanto, de um instrumento de auxílio ao desenvolvimento de funções de auditoria interna, mas em regime de *outsourcing*.

Face à diversidade de situações dos potenciais clientes deste tipo de serviço e tendo presente a limitação de tempo disponível para este trabalho, optou-se por estudar a situação de um setor específico (pequenos e médios supermercados), sendo que, por facilidade de recolha da informação, tal circunscreveu-se à região onde nos encontramos, mas que se acredita não ser significativamente diferente do resto do país.

Por outro lado, concebeu-se um pacote de questionários para levantamento do sistema de controlo interno, exatamente porque se entendeu que deverá começar por aí o diagnóstico das necessidades em matéria de apoio ao desenvolvimento de um sistema de controlo interno eficaz. Naturalmente que se pretendeu um instrumento suficientemente abrangente, que será adaptado (porventura, por eliminação de partes não aplicáveis) a cada realidade.

Face à natureza dos potenciais clientes, acredita-se que as principais necessidades de apoio possam situar-se no domínio do controlo interno, mas não se afasta o alargamento a outras vertentes como sejam, matérias de desempenho ou da segurança no tratamento da informação.

## **1.2. Objetivo da investigação**

Criar uma ferramenta de controlo dos procedimentos em auditoria interna, adaptada às necessidades de cada PME, no retalho de produtos alimentar e fazendo uso desta como ferramenta de trabalho.

## **1.3. Metodologia adotada**

Com base na consulta de diversos livros, teses e dissertações de vários autores, conforme se encontra expresso ao longo do trabalho e na bibliografia, bem como nas normas de auditoria internacionalmente aceites e que foram tidas por relevantes, foi efetuado um enquadramento teórico com recurso ao método descritivo.

Conforme acima referido, a componente prática visou a preparação de um instrumento de apoio ao desenvolvimento de auditoria interna em regime de *outsourcing*, o qual foi preparado a partir do resultado do tratamento estatístico sobre um conjunto de questionários e inquéritos concebidos para este efeito.

## **1.4. Estrutura do trabalho**

O trabalho efetuado encontra-se estruturado em cinco partes, dos quais: Parte I, Introdução e Revisão da literatura sobre a auditoria interna e controlo interno; Parte II, Abordagem prática sobre os procedimentos de auditoria interna e o controlo interno nas PMES do retalho alimentar; Parte III, Limitações do trabalho e pista de desenvolvimento futuro; Parte IV, Conclusões.

A Parte I complementa a importância e a justificação do tema, o objetivo da investigação e os principais motivos da investigação.

Exibe um enquadramento geral sobre a auditoria interna e controlo interno, apresentando as questões consideradas chave para a implementação de um controlo interno eficaz.

A Parte II apresenta uma abordagem prática de auditoria interna e controlo interno, direcionada às necessidades para um controlo interno eficaz na Empresa XY, apresenta os riscos do sistema de controlo interno e deixa algumas recomendações ao mesmo.

A Parte III expõe os condicionamentos que envolveram a realização deste trabalho e faz algumas sugestões de futuras iniciativas que poderão vir a ser seguidas em sequência dos resultados aqui obtidos.

Na última Parte IV, são citadas as principais conclusões retiradas da elaboração deste trabalho.

## 2. Evolução Histórica da Auditoria Interna

Uma vez que a auditoria interna tem vindo a ter um rápido crescimento e aceitação, o seu conceito tem evoluído ao longo dos anos, apresentando nas últimas décadas uma evolução mais acelerada como consequência das mutações da economia mundial.

Existem indícios de que se praticavam certas formas de auditoria interna nas antigas civilizações. Nos estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspecionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes.

Como consequência da revolução industrial, no princípio do século XIX, e consequente desenvolvimento das sociedades anónimas, surge a figura do auditor, mais próxima da atual. O seu objetivo era detetar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transações.

Com a evolução do tempo e consequente crescimento das empresas, torna-se necessário implementar complexos sistemas de controlo interno, fazendo com que os objetivos de auditoria evoluíssem paralelamente.

A auditoria interna não abandonou a verificação e vigilância dos controlos contabilísticos, mas alargou a sua atuação aos controlos administrativos e, sobretudo, centrou-se neste domínio.

Em 1941, foi criado nos Estados Unidos da América (EUA) o *Institute of Internal Auditors*, que vem associar institutos espalhados por todo o mundo, entre os quais, alguns anos mais tarde, o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), criado em março de 1992.

Em 1947, surge pela primeira vez, o “*Statment of Responsibilities of the Internal Auditor*” do IIA, alargando o âmbito das Auditorias para além das áreas económico-financeiras estendendo-as às áreas operacionais.

Já em 1978, foram aprovados os “*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*” (SIAS), no decorrer da 37ª Conferencia do IIA, que eram as normas orientadoras do exercício da profissão do auditor interno. De acordo com estes *standards* a auditoria é definida como uma atividade de apreciação independente, dentro de uma

organização, sendo encarada como um serviço da mesma para poder examinar e avaliar as suas atividades, auxiliando os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades, através de disponibilização de análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações das atividades analisadas.

Em 1982, foi emitida a Diretriz Internacional nº 10 do IFAC, que vem regular a utilização pelo auditor externo, do trabalho do auditor interno, depois de ter avaliado a função de auditoria interna e confiar no trabalho já efetuado.

A ISA 610 “Considerar o Trabalho da Auditoria Interna” da IFAC refere que “O auditor externo deve tomar em consideração as atividades de auditoria interna e o seu efeito, se houver, nos procedimentos de auditoria externa.”. Veio debruçar-se sobre a importância do trabalho efetuado pelo auditor interno e as vantagens que esse trabalho tem para o Revisor Oficial de Contas no seu exame às demonstrações financeiras.

A ISA 610, nos seus parágrafos 9 e 11 refere que “O auditor externo deve obter um conhecimento suficiente das atividades de auditoria interna para auxiliar a planear a auditoria e a desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz” e “No decurso do planeamento da auditoria o auditor externo deve levar a efeito uma avaliação preliminar da função de auditoria interna quando lhe parecer que a auditoria interna é relevante para a auditoria externa das demonstrações financeiras em áreas específicas de auditoria”. Neste sentido, será de todo o interesse que o ROC utilize o trabalho elaborado pelo auditor interno (e vice versa) o que, pelo atrás descrito, irá beneficiar tanto o trabalho da revisão legal das contas como o do departamento de auditoria interna e, consequentemente, o da própria organização.

Nos últimos anos, o papel do auditor interno tem-se ampliado, gradualmente ao longo dos anos, ao ponto de podermos dizer, que hoje em dia contribui para que os riscos sejam minimizados na sua origem de forma a proporcionar uma gestão eficaz (Moraes e Martins, 2003).

## 2.1. O papel da Auditoria Interna e os seus paradigmas

À semelhança da auditoria externa, a auditoria interna teve origem nos tempos ancestrais (Chun, 1997, citado por Castanheira, 2007). São tipos de auditoria que contribuem para assegurar a qualidade da informação financeira. Batista da Costa (2014), refere que as semelhanças chegam mesmo às técnicas usadas para a realização do trabalho de auditor. De uma forma muito idêntica tanto para os auditores externos como internos planeiam, programam e calendarizam os seus trabalhos, realizam os seus testes, recorrem ao uso de papéis de trabalho, *checklists* e questionários.

A auditoria interna, contudo, desde que é praticada nos países desenvolvidos, atravessou dois paradigmas dominantes, encontrando-se neste momento no terceiro.

O primeiro paradigma da auditoria interna tinha como enfoque a observação e a contabilização. Posteriormente, em 1941, ano em que nasce a prática profissional contemporânea da auditoria interna, funda-se o *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e é publicado o primeiro livro de auditoria interna (Brink e Herbert, 1982), introduzindo o conceito de “sistema de controlo interno”, alterando assim o paradigma para o enfoque no “controlo” (Mcnamee, 1997, citado por Castanheira, 2007).

Em cinco décadas, o IIA deu um ótimo contributo para o reconhecimento e progressão da atividade de auditoria interna.

A partir dos anos 90, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com enfoque nos “riscos de negócio”. Almeida (2003, citado por Castanheira, 2007) salienta que o risco do negócio emerge da envolvente interna, da envolvente local, e da envolvente global e que o enfoque do risco do negócio traduz-se numa orientação global, holística e sistémica da auditoria. Focalizar na gestão de risco contribui para assegurar que a auditoria interna opera eficazmente (Allot, 1996, citado por Castanheira, 2007).

A revisão da função da auditoria interna surge na sequência de uma lacuna acentuada entre as orientações existentes e as práticas correntes (IIA, 2004), uma vez que o trabalho de campo tem evoluído consideravelmente (Bou-Raad, 2000, citado por Castanheira, 2007).

Por outro lado, *Holdegraver* (2004, citado por Castanheira, 2007) elogia os profissionais de auditoria interna que estiveram envolvidos na conceção desta sua nova função, ao salientar que aqueles perceberam que a auditoria interna não é exclusivamente uma atividade de consultoria ou um fornecedor de serviços tradicionais de auditoria, mas sim uma profissão dinâmica que tem mais do que um serviço específico, onde cada um dos serviços deve ser sempre aplicado no devido tempo, de forma a assegurar que os melhores interesses da organização são servidos.

De acordo com *Miñon e Dominguez* (2003, citados por Castanheira, 2007), a anterior função de auditoria interna era incompleta e obsoleta, pois apesar de ambas abrangerem a essência do alcance e objetivos pretendidos numa organização, a função atual incorpora conceitos mais recentes e de futuro, nomeadamente, porque a auditoria interna passa de um papel de controlo a um papel consultivo.

*Zárate* (2001, citado por Castanheira, 2007) salienta que o atual enfoque da auditoria interna permite eliminar controlos sobre riscos pouco relevantes, pelo que, várias vezes, a auditoria interna propõe a eliminação de controlos. Neste contexto, *Richards* (2001, citado por Castanheira, 2007) salienta que a consultoria já faz parte da auditoria interna há vários anos, embora só recentemente seja considerada.

Considerando a nova função e definição da auditoria interna, o IIA (1999) aprovou também um novo Enquadramento de Práticas Profissionais, que inclui as normas. Ao contrário das normas antigas, que eram descritas em torno do controlo interno e conformidade, as normas atuais têm um maior enfoque na gestão de risco (Castanheira, 2007). Por outro lado, “consultoria” e “governança” são expressões também mencionadas em secções relacionadas com vários elementos de prática. As normas em vigor definem melhor como a auditoria interna pode ajudar as organizações a alcançar os seus objetivos (*Chapman*, 2001, citado por Castanheira, 2007).

O movimento de transição da conformidade para um envolvimento mais participante na gestão de risco e governança, altera o enfoque da auditoria interna e melhora a perceção dos tipos de atividade levados a cabo. As normas em vigor comunicam de forma mais efetiva as vantagens da auditoria interna e inclusivamente descrevem o que o responsável pela auditoria deverá fazer quando acredita que a gestão de topo aceitou um nível de risco inapropriado (*Chapman*, 2001; citado por Castanheira, 2007).



Em suma, de acordo com Castanheira (2007), a última revisão da definição e das normas de auditoria interna implica, nomeadamente, algumas alterações significativas no desempenho do trabalho, pelo que se apresenta na seguinte figura a evolução de algumas características da atividade de auditoria interna, face ao anterior paradigma.

**Tabela 1** – Evolução dos Paradigmas da Auditoria Interna

CARATERÍSTICAS	VELHO PARADIGMA	NOVO PARADIGMA
Enfoque da auditoria interna	Controlo Interno	Risco de negócio
Resposta da auditoria interna	Reativa, após os factos, descontinua, observadora das iniciativas de planeamento estratégico.	Proactiva, tempo real, monitorização contínua, participante aos planos estratégicos.
Avaliação de risco	Fatores de risco.	Planeamento de cenários
Testes de auditoria interna	Controlos importantes	Riscos importantes
Métodos de auditoria interna	Enfase em testes de controlo detalhados e completos	Enfase na importância e abrangência dos riscos de negócios cobertos
Recomendações da auditoria interna	Controlo interno: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reforço,</li> <li>• Custo-benefício,</li> <li>• Eficiência/Eficácia.</li> </ul>	Gestão de risco: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evitar/Diversificar o risco;</li> <li>• Partilhar/Transferir o risco;</li> <li>• Controlar/Aceitar o risco.</li> </ul>
Relatórios de auditoria interna	Dirigidos aos controlos funcionais.	Dirigidos aos riscos dos processos
Papel da auditoria interna	Função de avaliação independente.	Integra a gestão de risco e a governação

**Fonte:** McNamee e Selim (1998:5, citados por Castanheira, 2007)

No novo paradigma, as várias partes do processo de auditoria estão ligadas às metas e aos objetivos através do risco e das estratégias adotadas para a sua mitigação. A mudança de enfoque implica, para além da avaliação da conformidade com os controlos estabelecidos, a análise da estratégia da atividade objeto de auditoria e a identificação dos riscos principais. Atualmente os auditores internos devem conhecer os objetivos da

organização, assim como o negócio e os processos implementados para alcançar tais objetivos, ou seja, devem alinhar as suas atividades com o planeamento estratégico (McNamee, 1997; Zárate, 2001; Chapman, 2001; citados por Castanheira, 2007).

A grande diferença entre o anterior e o atual enfoque da auditoria interna, reside na análise estratégica e na avaliação dos processos de negócio como passo prévio ao trabalho que atualmente se leva a cabo nos departamentos de auditoria (Lorenzo, 2001; Gronli e Xystos, 1999; citados por Castanheira, 2007). Desta forma, os planos de auditoria interna deixam de ser elementos isolados e passam a convergir com os planos de negócio, ao partilharem objetivos comuns e ao serem desenvolvidos ao mesmo tempo que a estratégia.

Por outro lado, de acordo com Roth e Espersen (2002, citados por Castanheira, 2007), a maioria dos modelos tradicionais de auditoria de avaliação de risco dificilmente envolvem todos os riscos do negócio, pelo que a utilização de categorias de risco facilita a sua identificação durante um processo de auditoria e permite o enfoque do planeamento desta nos principais riscos, o que dificilmente seria possível com um modelo de auditoria tradicional.

Contudo, de acordo com Weingardt (2001, citado por Castanheira, 2007), apesar das profundas alterações no contexto da auditoria interna, muitas organizações continuam a olhá-la mais como uma função de controlo interno do que propriamente uma ferramenta de criação de valor.

Pinheiro (2002) salienta que o grande desafio dos auditores internos passa por fornecer sucesso e valor às entidades, sendo que os ingredientes desse sucesso passam pela capacidade, desempenho e existência de auditores internos profissionalmente inteligentes. A auditoria interna e a gestão necessitam de cooperar mais proximamente, de forma a assegurar um maior nível de compreensão e a eliminação de expectativas não realistas, pelo que, para o efeito, as entidades necessitam de reorientar a estratégia da auditoria interna, tendo em vista acrescentar valor às organizações (Rickard, 1994, citado por Castanheira, 2007).

Hepworth (2004, citado por Castanheira, 2007) faz depender a abordagem utilizada pelos auditores internos das condições do país, salientando que a abordagem baseada no risco poderá não ser a mais apropriada em muitos países subdesenvolvidos, que se

caracterizam pela inexistência de códigos de ética, desinteresse pelas recomendações dos auditores, extenso número de fraudes, etc..

## **2.2. A função da Auditoria Interna na organização**

A auditoria interna numa organização tem como função proceder á avaliação da mesma por forma a melhorar as operações de uma organização, na auditoria interna deve reportar a um órgão elevado da organização e ao Comité de Auditoria, quando exista, ou a outro, de forma a garantir a sua independência e a permitir cumprir com as suas responsabilidades. O seu objetivo é o de contribuir para a criação de valor, através do apoio que presta à gestão.

De entre as suas principais funções, destaca-se:

- A avaliação dos processos de gestão do risco e de controlo interno, desenvolvidos pela gestão para a realização dos objetivos da entidade;
- A avaliação da eficiência e eficácia das operações;
- A avaliação da conformidade com a legislação, regulamentos e contratos.

Assim a auditoria interna assume um papel de relevância estratégica para o sistema de governação da organização. Deverá ser um agente visionário, com atitudes e ideias voltadas para alavancar resultados, e não somente exercer atividades de controlo interno. Nesta perspetiva, a auditoria interna deve ser encarada como um instrumento que permite aos responsáveis agir com maior segurança e controlar com mais conhecimento de causa. Nas organizações com elevado grau de descentralização, a auditoria interna constitui um complemento indispensável dessa descentralização e delegação de responsabilidades. Pode ser desenvolvida em organizações que possuem os mais variados objetivos, estrutura e enquadramento. O conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos.

No que se refere a organismos internacionais, auditoria interna tem várias definições:

Em junho de 1999, na perspetiva do IIA, *“auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através*

*de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.”*

Por sua vez a INTOSAI<sup>1</sup> define a auditoria como: *“Meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de tal modo que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconómicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, corretamente, cumprir instruções do nível de direção a que responde.”*

Segundo Manuel Ferreira de Oliveira<sup>2</sup>, citado por Carneiro (2013), *“A auditoria interna ajuda a criar processos que asseguram a rastreabilidade das decisões dos gestores.”*

Num contexto moderno e proactivo a auditoria interna visa, essencialmente, indicar os meios de operacionalizar a mudança no seio da organização. Ao revelar as disfunções existentes na empresa e ao relatar as incoerências com as políticas estabelecidas pela gestão, a auditoria exerce um papel pedagógico importante, obrigando a que os gestores tenham uma política de gestão mais atuante, com adoção de medidas que mitiguem o risco negativo.

A auditoria interna é uma ferramenta de apoio à gestão, capaz de auxiliar em diversas áreas, tais como: *Corporate Governace*, melhores práticas éticas, gestão de risco, melhores práticas de controlo interno e de *Compliance*, tecnologias de informação, qualidade e ambiente.

À medida que as necessidades da organização vão mudando, a atividade de auditoria vai ajustando o seu contributo de modo a satisfazer as novas necessidades da organização.

A auditoria interna é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos, com o objetivo

---

1 INTOSAI – código de Ética e Normas de Auditoria (pagina 82).

2 CEO da GALP na Entrevista de 5 de dezembro de 2008

de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades, visando a melhoria da performance e do desenvolvimento sustentável da empresa.

A auditoria interna, independentemente do seu posicionamento, não deve ser vista como uma atividade de vigia, mas como uma atividade que pretende acrescentar valor à organização, contribuindo para o alcance dos seus objetivos. Salienta-se que, o seu propósito não é a deteção de fraude ou erro, porém, no decorrer do trabalho o auditor interno poderá deparar-se com circunstâncias destas. Neste caso, cabe ao auditor informar a gestão para que sejam adotadas as devidas providências.

O diagrama seguinte identifica alguns princípios chave que a auditoria interna deve ter dentro de uma organização.

**Figura 1** – Princípios chave da Auditoria Interna



**Fonte:** Joaquim Pinheiro, Auditoria Interna, pp 42 (adaptado)

Desde os tempos mais antigos, a auditoria interna tem um papel muito importante no quotidiano das empresas. Esta atividade permite ao auditor interno a visualização das oportunidades, avaliar e melhorar os procedimentos e métodos utilizados com o objetivo

de atingir uma maior eficiência e acrescentar valor a todos os departamentos da organização.

A dependência direta e exclusiva do órgão de gestão hierarquicamente mais elevado na organização são essenciais para o bom funcionamento e independência da auditoria interna e é praticamente respeitada na maioria das organizações em que está implementada.

Se é pacífica a questão da dependência direta e exclusiva do órgão de gestão hierarquicamente mais elevado na organização, o mesmo já não ocorre relativamente a outras estruturas que dependam diretamente daquele órgão. Assim, é possível encontrar a auditoria interna como assessoria de gestão, como departamento ou como um serviço.

Qualquer que seja o posicionamento da auditoria interna no organigrama da organização é importante garantir uma boa relação desta, com todos os restantes serviços, sendo para tal necessário que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, suas funções, objetivos e meios.

Neste contexto, independentemente do seu posicionamento, a auditoria interna deve ser vista como uma atividade que pretende acrescentar valor à organização, contribuindo para a satisfação dos seus objetivos.

Segundo a norma 1000 do IIA: *“O objetivo, autoridade e responsabilidade da atividade de auditoria interna têm que ser formalmente definidos no estatuto da auditoria interna, em conformidade com a definição de auditoria interna, o código de ética e as normas. O responsável pela auditoria tem que rever periodicamente o estatuto da auditoria interna e apresentá-lo aos gestores superiores e ao conselho para aprovação”*.

O estatuto da auditoria interna é um documento formal que define o objetivo da auditoria interna, a sua autoridade e responsabilidade. Define a posição da atividade de auditoria interna no seio da organização, define o âmbito das atividades de auditoria e autoriza o acesso aos registos e pessoal, que seja necessário para o desempenho dos trabalhos.

No âmbito do trabalho do departamento de auditoria interna, é importante determinar se o controlo e os procedimentos da organização são adequados ao funcionamento, de forma a garantir:

- Os riscos são devidamente identificados e orientados;
- A interação com diferentes grupos de trabalho suceda quando necessário;
- As ações dos funcionários estejam em conformidade com as políticas, normas, procedimentos, leis e regulamentações aplicáveis;
- Os recursos sejam economicamente adquiridos e utilizados de forma eficiente e adequadas.

A questão das relações que a auditoria interna deve manter dentro e fora da organização, é um aspeto extremamente importante para o correto funcionamento de qualquer unidade de auditoria interna e, como tal, o responsável da mesma deve dedicar-lhe o tempo e atenção necessários.

Assegurar boas relações com os interlocutores habituais constitui prova do profissionalismo e contribui decisivamente para o seu prestígio, eliminando assim o receio e desconfiança que, com frequência, existem em torno da sua função.

### **2.3. Recurso externo para a auditoria interna**

Segundo a declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no suprimento de recursos para atividade de auditoria interna, existem uma diversidade de práticas quanto aos recursos que podem ser usados na auditoria interna, desde o uso a recursos totalmente internos, até ao uso de recursos totalmente externos. O mesmo documento refere que independentemente de quem fornece o serviço, este deve ser realizado de acordo com as normas do IIA. O IIA crê que uma equipa profissionalmente competente, totalmente munida de recursos, que seja parte fundamental da organização (seja externa ou interna), é a que melhor fornece serviços de auditoria interna.

No caso em que o uso de terceiros seja total, o IIA acredita que a supervisão e responsabilidade pela atividade de auditoria interna, tem de ser interna, ou seja, um executivo ou alto funcionário da empresa. Deve no entanto ter-se em consideração a independência deste individuo na medida em que esta pessoa pode ter outras responsabilidades na empresa no âmbito da auditoria.

Por diversas razões, os recursos adequados de auditoria interna podem ser escassos, ou inexistentes em determinadas situações, assim a externalização pode ser uma alternativa de modo a encontrar auditores internos competentes.

As razões mais comuns para recorrer a externalização são: falta temporária de pessoal, necessidade de qualificações especializadas, cobertura em locais remotos dos negócios, trabalhos em projetos especiais ou então pessoal extra para o cumprimento de prazos apertados. Em empresas pequenas, o uso da externalização deve-se também ao facto da empresa ser incapaz de empregar auditores internos permanentes ou em tempo integral.

Por uma questão de independência, quem fornece a auditoria interna em caso de externalização não deve ser a mesma empresa que fornece auditoria externa.

### **2.3.1. Tipos de alternativas**

Estas incluem:

- Externalização total em que 100% dos serviços de auditoria interna são obtidos de fontes externas, normalmente de forma continuada;
- Externalização parcial em que menos de 100% dos serviços de auditoria interna são obtidos de fontes externas, normalmente de forma continuada;
- Recursos externos participam em trabalhos de auditoria interna em conjunto com “a equipa da casa” de auditoria interna, estas comparticipações podem ser continuadas ou usadas em situações específicas;
- Subcontratação para um trabalho específico que é realizado por uma equipa externa, normalmente por um período limitado. A supervisão do trabalho é efetuada pela equipa interna de auditoria.



### **2.3.2. Vantagens e desvantagens do recurso externo**

#### **Vantagens:**

- Independência dos prestadores externos de serviços;
- Fidelidade dos recursos internos versus a do prestador externo de serviços;
- Normas profissionais seguidas pelo prestador externo de serviços;
- Qualificações do prestador de serviço;
- Formação da equipa – formação, rotatividade, rotação da equipa, gerência;
- Flexibilidade na formação da equipa para atender às necessidades do trabalho de auditoria ou solicitações especiais;
- Disponibilidade de recursos;
- Retenção de conhecimento institucional para designações futuras;
- Acesso às melhores práticas ou o conhecimento de abordagens alternativas;

#### **Desvantagens:**

- Cultura da organização – receptividade a prestadores externos de serviço;
- Conhecimento da organização pelo prestador externo de serviço;
- Cobertura em locais remotos;
- Coordenação com a própria (*in-house*) de auditoria interna;
- Coordenação com o auditor externo;
- Uso da auditoria interna como área de formação para promoções internas;
- Retenção, acesso e propriedade dos papéis de trabalho;
- Aquisição e disponibilidade de habilidades especializadas;
- Consideração de custos;
- Boas referências como membro em uma organização profissional apropriada.

### 2.3.3. Documentos de trabalho

Segundo as normas gerais de auditoria, (Normas técnicas de revisão / auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) *“o auditor deve realizar o seu trabalho como diligência e zelo profissionais e cumprir as disposições do Código de Ética e Deontologia Profissional designadamente no tocante a independência, competência e sigilo profissional”*

*“Deve acordar com o cliente, e reduzir a escrita de forma clara e completa, os termos do seu compromisso, designadamente a natureza e âmbito do trabalho, o nível de segurança a proporcionar e o tipo de relatório a apresentar, quando tais termos não resultem expressamente da lei.*

A documentação de trabalho, por vezes designada por papéis de trabalho serve de base, no sentido de serem um conjunto de documentos, e preparados ou obtidos pelo auditor com informações e provas coligidas no decurso da auditoria, preparados de forma manual, por meios eletrónicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião, sendo propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo. Permite que o trabalho realizado pelo auditor possa ser revisto, e proporcionando prova do trabalho realizado e do modo como o auditor chegou a essa opinião.

A documentação de trabalho costuma agrupar em dois dossiês (ou arquivos), sobretudo, em auditorias de carácter recorrente.

Qualquer destes arquivos poderá revestir a forma física de papel ou de suporte informático ou, ainda, um misto de ambas, sendo certo que assistimos a uma tendência para a desmaterialização destes documentos.

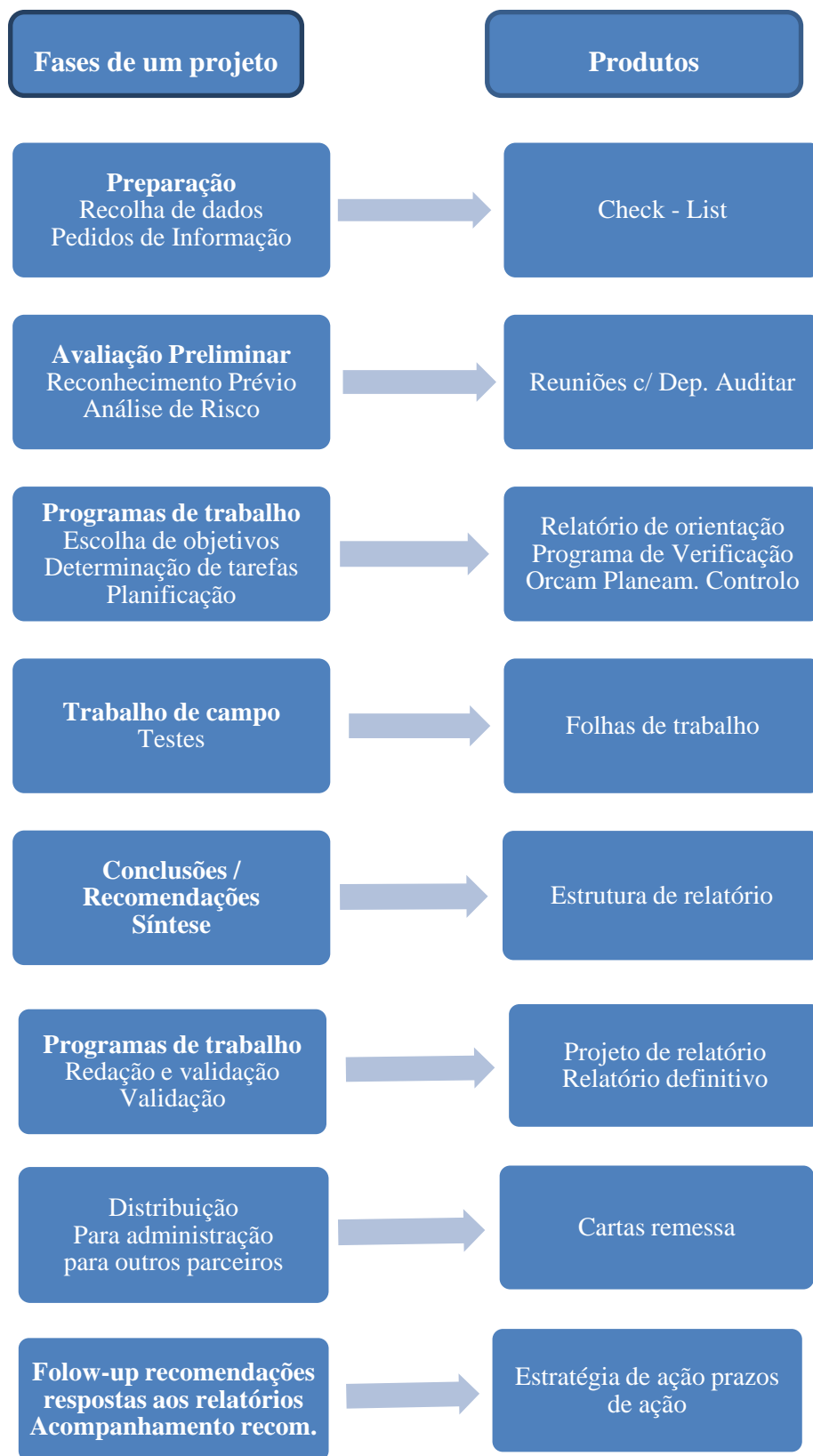
- Dossiê ou arquivo permanente:
  - ✓ Engloba as informações que o auditor considera importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras;
  - ✓ No início de uma auditoria deve ser atualizado;
  - ✓ A informação desatualizada deve ser retirada para o dossiê específico;

- ✓ A informação constante deste dossiê deve ser sistematizada para uma consulta fácil e rápida.
- Dossiê ou arquivo corrente

Engloba documentos relativos a cada auditoria específica;

- Programas de Trabalho- listam os procedimentos de controlo e medidas de controlo interno; objetivos de auditoria a atingir; descrição dos procedimentos de auditoria a realizar de forma a serem atingidos os objetivos.
- Mapas de trabalho – são documentos onde o auditor deixa ficar prova dos testes ou procedimentos que efetuou, assim como as conclusões atingidas ao longo das várias áreas de trabalho.

**Figura 2** – Fases de um projeto de auditoria



**Fonte** - Elaboração própria

No uso de externalização, deviam ser recomendadas cartas de compromisso, onde se acordam os termos da auditoria e as responsabilidades a assumir por cada parte – auditor e cliente.

Da mesma forma, os documentos de trabalho, nomeadamente, relatórios, recomendações, conclusões, pareceres, análises, relatórios de progresso, resultados e seguimento posterior, devem ser entregues apenas às empresas/ departamentos a quem dizem respeito. Segundo as orientações práticas 2330.A1 *“O responsável pela auditoria tem que controlar o acesso aos registos do compromisso. O responsável pela auditoria tem de obter a aprovação dos gestores superiores e/ou aconselhamento jurídico antes de submeter tais registos a terceiros, conforme apropriado.”*

As organizações devem seguir as orientações do IIA relacionadas, como a orientação prática 1210.A1-1, *“O responsável pela auditoria tem que obter aconselhamento e assistência competentes, se os auditores internos carecerem dos conhecimentos, das técnicas e outras competências necessárias para realizar parte ou a totalidade do seu trabalho”* ao obter serviços externos para dar suporte, ou complementar a atividade de auditoria interna.



### **3. Princípios orientadores para o exercício de Auditoria Interna**

#### **3.1. IIA – Institute of Internal Auditors**

Corria o ano de 1941, quando *John B. Thurston* enquanto auditor interno da *North American Company in New York*, contemplava a hipótese de estabelecer uma organização de auditores internos, uma vez que ele e *Robert B. Milne* trabalhavam em conjunto para um subcomité de auditores internos, formado pela *Edison Electric Institute and the American Gas Association*.

Ambos concordavam que deveria existir uma evolução na auditoria interna a um nível mais reconhecido e que a única forma de isso acontecer seria a criação de uma organização independente de auditores internos.

Paralelamente a essa ideia, *Victor Brink* editava a primeira grande obra sobre auditoria interna, o qual despertou a atenção de *Thurston*, que acabaram por se reunir, combinar e perceber que tinham um interesse comum no desenvolvimento da auditoria interna como papel preponderante e ativo.

Organizadamente, *Brink, Milne e Thurston*, contactaram um pequeno grupo de praticantes de auditoria, os quais se mostraram interessados em formar uma organização nacional de auditores internos, talvez até com expansão internacional.

Assim, a 17 de novembro de 1941, foi escriturada a certidão da organização, seguida em 9 de dezembro do primeiro encontro anual em Nova Iorque, onde 24 novos membros foram aceites. Houve ainda lugar para a eleição de *Thurston* como o primeiro presidente da IIA.

O *The Institute of Internal Auditors* foi constituído em 1941, na Florida, nos Estados Unidos da América.

No final do primeiro ano já existiam 104 associados e 1018 no final do quinto ano, numero esse que nunca parou de crescer até aos dias de hoje, que já contam com mais de 180000 associados por todo o mundo.

Para se conseguir tamanha dimensão e reconhecimento, foi necessário muito empenho, esforço conjunto e o desejo enorme de desenvolver a profissão de auditoria interna com distinção e orgulho.

A sua missão é assegurar a liderança dinâmica para a profissão global de auditoria interna. Atividades de apoio a esta missão incluem:

- Defender e promover o valor que os profissionais de auditoria interna adicionam às suas organizações;
- Proporcionar oportunidades abrangentes profissionais de educação e desenvolvimento; normas e outras orientações prática profissional, e os programas de certificação;
- Pesquisar, disseminar e promover a praticantes e a interessados, conhecimento sobre auditoria interna e do seu papel adequado no controle, gestão de riscos e governação;
- Educar os profissionais e outros públicos relevantes sobre as melhores práticas de auditoria interna;
- Reunir os auditores internos de todos os países para compartilhar informações e experiências.

### **3.1.1. As Funções do IIA**

A missão desta organização centra-se especialmente, em providenciar formação certificada, apoio ao desenvolvimento pessoal e profissional dos associados, quer por ações de promoção, de valorização, até a eventos para partilha de experiências, e informação. Promove as boas práticas de forma educativa e estruturada, desenvolvendo e divulgando ações que ajudam na prossecução da auditoria interna com os *stakeholders*, sem deixar de ter em conta áreas tão importantes como gestão de risco, *governance* e conhecimento. Assim, promove e defende a valorização da profissão de auditor interno, bem como o seu contributo para as organizações.

Tem uma organização para a investigação sobre temas da profissão - *The IIA Research Foundation*.



Intervém no debate público com reguladores e organizações congéneres, participa na elaboração de documentos fundamentais para a profissão como o COSO, por exemplo. Tem ainda um sistema de *benchmarking* sobre as práticas mais avançadas na profissão em todo o mundo, por sectores de atividade.

Ainda dentro das funções, podemos falar de aspetos importantes e que acabam por ser de grande empenho, a sua defesa e a sua aplicabilidade, junto dos associados e das restantes organizações, para produzir uma credibilidade ainda maior na profissão. São estes, fatores inseridos no código de ética, disponibilizado em diversas línguas, no próprio sítio do IIA, e que têm como objetivo de promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna.

É necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de auditoria interna, fundamentada que está, na fiabilidade posta na governação, gestão do risco, e controlo. Este estabelece os princípios e as expectativas que regem o comportamento dos indivíduos e das organizações na condução da auditoria interna. Descreve os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperado, ao invés de atividades específicas.

O primeiro código de ética do IIA foi adotado em 13 de dezembro de 1968, este ultrapassa a mera definição de auditoria interna, para incluir dois componentes essenciais: Princípios relevantes para a profissão e prática da auditoria interna;

Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos.

Tais normas são uma ajuda na interpretação dos princípios em aplicações práticas e destinam-se a orientar a conduta ética dos auditores internos.

Este código de ética aplica-se quer às entidades quer aos indivíduos, que prestem serviços de auditoria interna.

O código de ética do Instituto fala-nos da aplicabilidade e cumprimento do mesmo, bem como nos seus princípios e normas de conduta, que são, a integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

## **3.2. ECIIA- European Confederation of Institutes of Internal Auditors**

Surge em 1982 na Europa o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), associando os homólogos europeus, tem sede em Bruxelas na Bélgica.

A sua missão é ser a voz para a profissão de auditoria interna na Europa, por cooperação com a União Europeia, o seu parlamento e da comissão, bem como qualquer outra instituição apropriada de influência e de apresentar e desenvolver a profissão de auditoria interna e da boa governação empresarial na Europa. Para além disso pretende representar a profissão europeia no mundo e trabalhar com o IIA.

A ECIIA trabalha diretamente com áreas importantes e de relevância como o parlamento e a comissão europeia, ou outra qualquer instituição ou organização influente e decisora.

A auditoria é cada vez mais solicitada, nos mais diversos sentidos e acaba por assistir os gestores e diretores que se apoiam na auditoria como um porta-estandarte da credibilidade por parte de *stakeholders* externos, estabilidade interna das organizações e garantia de uma preocupação da subsistência da organização a medio-longo prazo. É para ajudar nessa prossecução que existe a ECIIA, uma vez que o mercado europeu é muito agressivo e exigente, onde existem requisitos financeiros e não financeiros infundáveis para as organizações; dessa forma, é imperativo existir um acompanhamento aos auditores internos europeus, pois não nos podemos esquecer que estar mais próximo, significa também mais eficiência nos procedimentos e existir uma confederação assim faz com que os auditores internos se sintam valorizados, acreditados e acompanhados.

### **3.2.1. A sua relação com o IIA**

A ECIIA é membro do IIA, assim em conjunto, promovem a prática da auditoria interna na Europa, divulgando o código de ética e também os programas de certificação do IIA. Podemos verificar estes princípios através dos seguintes endereços eletrónicos: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>

<https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>

Estes princípios são essenciais para o desenvolvimento da profissão e também para o seu reconhecimento. Assim é de esperar que o auditor interno se rega por algum código ou programa de procedimentos, tal como qualquer profissão que esteja debaixo de supervisão de organizações e governos.

O auditor interno deve ser independente, objetivo, preciso, por forma a garantir a valorização e desenvolvimento da organização para a qual trabalha. Por isso, deve ser acompanhado de entidades credíveis e sólidas, aceites e reconhecidas pela comunidade organizacional e também científica. É desta forma que a ECIIA divulga e segue na Europa a comunidade de auditores.

Os projetos de desenvolvimento iniciados pelo IIA, a partilha de recursos e informações, as competências e oportunidades criadas, são importantes para qualquer auditor interno e a ECIIA torna-se assim uma extensão física para coadjuvar a prática de auditoria interna na Europa, esperando cada vez mais eficiência e consecutivamente eficácia.

### **3.3. IPAI – Instituto Português dos Auditores Internos**

Em 1991, um grupo de profissionais, que exerciam a atividade de auditoria interna em empresas ou em organismos públicos em Portugal, reuniu-se e congregou esforços para, à semelhança do que já vinha acontecendo na maioria dos países europeus, formar uma associação profissional de auditores internos. Tais associações estavam filiadas no IIA - *The Institute of Internal Auditors* e na ECIIA - *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*.

Foi assim que surgiu o IPAI - Instituto Português de Auditores Internos, que, já em 2006, adotou a designação de Instituto Português de Auditoria Interna.

Trata-se de uma associação profissional, voluntária e sem fins lucrativos, constituída por escritura pública de 17 de fevereiro de 1992, reconhecida pelo IIA - *The Institute of Internal Auditors*, primeiro como o seu *Chapter* nº 253 e, a partir de dezembro de 2005, oficialmente como um *national institute*, com a designação de IIA Portugal.

O IPAI (Instituto Português de Auditoria Interna) representa em Portugal os interesses da profissão de auditoria interna, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

O IPAI tem por finalidade o aperfeiçoamento técnico e científico dos seus membros, promovendo em comum o desenvolvimento e a investigação dos princípios, sistemas e métodos de auditoria interna, bem como a sua divulgação no seio das empresas e organismos públicos.

Os objetivos do IPAI são:

- Contribuir para a formação dos auditores internos, de forma sustentada;
- Promover os princípios éticos no desempenho profissional da auditoria interna;
- Divulgar o enquadramento das práticas profissionais de auditoria interna;
- Promover a qualificação e a certificação profissional dos auditores internos;
- Promover a atividade associativa dos auditores internos e profissionais de áreas conexas;
- Promover a especificidade e o valor da profissão junto das organizações, dos poderes públicos, dos reguladores, das autoridades de supervisão e das organizações profissionais do sector;
- Organizar debate, conferências, encontros e fora de intercâmbio de experiências dos seus membros;
- Disponibilizar e divulgar bibliografia, documentação e informação relativa à profissão.

### **3.3.1. Estrutura do IPAI**

O IPAI rege-se pela lei portuguesa, estando os corpos sociais organizados em assembleia geral, conselho geral (aprovado na assembleia geral de 2008) direção e conselho fiscal e secretariado. Está previsto pelos estatutos a organização de direções regionais, caso o número de membros numa zona o justifique. Também se prevê o

estabelecimento de comissões permanentes relacionadas com assuntos profissionais, nomeadamente formação, publicações, inscrições e disciplina.

### 3.4. Relação com o IIA

As normas representam um pronunciamento profissional promulgado pelo conselho de normas de auditoria interna que define as exigências para a execução de uma ampla faixa de atividades de auditoria interna bem como para a sua avaliação de desempenho.

O departamento de auditoria interna observa, no desenvolvimento das ações de auditoria, as normas para a prática profissional de auditoria interna (*Standards for the Professional Practices of Internal Auditing*) da responsabilidade do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), traduzidas e publicadas em Portugal pelo IPAI. Uma vez que as diferenças podem afetar a prática da auditoria interna em cada ambiente, a adesão às normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna é essencial para um adequado desempenho das responsabilidades por parte dos auditores internos.

As normas abrangem um conjunto de aspetos a realçar:

- **Independência:** O auditor interno deverá ser independente das atividades que audita;
- **Ética Profissional:** A auditoria interna deve ser realizada com competência e adequado sentido profissional;
- **Âmbito do Trabalho:** O trabalho de auditoria deverá abranger o exame e avaliação da adequação e eficiência do sistema de controlo interno da organização e da qualidade de realização das tarefas que lhe foram atribuídas;
- **Realização do Trabalho de Auditoria:** Deverá incluir o planeamento da auditoria a desenvolver, exame e avaliação da informação, comunicação dos resultados e os posteriores acompanhamentos das ações corretivas;
- **Gestão do Departamento de Auditoria Interna:** O diretor responsável pelo departamento deverá gerir adequadamente os seus recursos.

Organizações do sector público e privado, têm defendido a aplicação dos princípios de ética na auditoria.

O IPAI representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

### **3.5. As Normas de Auditoria Interna**

As normas estão direcionadas para questões de princípios, e fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção de auditoria interna. As normas são requisitos obrigatórios, e consistem em:

- Declaração de requisitos básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do seu desempenho, aplicáveis internacionalmente, a nível individual e da organização.
- Interpretações que clarificam os termos ou os conceitos no âmbito das declarações.

É necessário ter em consideração as declarações e as interpretações no seu conjunto, para um entendimento e aplicação corretos.

Relativamente às normas, existem duas especificações, as normas de atributos e as normas de desempenho.

As normas de atributos estão relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de auditoria interna. As normas de desempenho descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços. As normas de atributos e de desempenho aplicam-se a todos os serviços de auditoria interna

As normas de implementação desenvolvem-se em torno das normas de atributos e de desempenho, proporcionando os requisitos aplicáveis a atividades de garantia (A) ou de consultoria (C).

A primeira reúne as seguintes normas:

- 1000 - Objetivo, autoridade e responsabilidade;
- 1100 – Independência e objetividade;
- 1200 – Proficiência e adequado cuidado profissional;

1300 – Avaliação de qualidade e aperfeiçoamento.

Relativamente ao segundo grupo de normas, estas são:

2000 – Gestão da atividade de AI;

2100 – Natureza do trabalho;

2200 – Planeamento e compromisso da auditoria;

2300 – Realização do compromisso;

2400 – Comunicação dos resultados;

2500 – Monitorização do progresso;

2600 – Resolução da aceitação do risco pelos órgãos superiores.

O IIA, também desenvolve as chamadas tomadas de posição, que conjuntamente com as práticas recomendadas e com os guias práticos, compõem as chamadas orientações fortemente recomendadas. Os '*Position Papers*' auxiliam uma gama diversificada de indivíduos, e não apenas os que se enquadram na profissão de auditoria interna, interessados em temas significativos de governação, risco ou controlo e em delinear as funções e responsabilidades de auditoria interna com eles respeitantes.





## 4. Auditoria externa

A auditoria externa ou auditoria independente, como também é conhecida, surgiu como necessidade de credibilizar a prestação de contas, o que ganhou maior expressão com a evolução do sistema financeiro. Houve também, conseqüentemente, o desenvolvimento tecnológico, o aperfeiçoamento do controle e procedimentos internos, principalmente visando a diminuição de custos, em função da concorrência e da competitividade, para se manterem no mercado.

As demonstrações financeiras passaram a ter uma importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Sendo assim, o trabalho de verificação da situação patrimonial e financeira das empresas passou a ser realizado por um profissional independente, especializado em técnicas de auditoria, com profundos conhecimentos de contabilidade e, sobretudo, das atividades das empresas.

Depois de aplicar testes de controle de acordo com a relevância de cada item a ser considerado, o auditor externo emite a sua opinião sobre as contas da empresa, conferindo-lhe maior credibilidade e fornecendo às partes interessadas maior confiança.

A auditoria interna e a auditoria externa, embora complementares e com alguns pontos de convergência, orientam-se segundo objetivos distintos. Enquanto a auditoria externa se dirige, essencialmente, à defesa dos interesses dos *stakeholders* externos, por via da emissão de opinião sobre a fiabilidade do relato financeiro, a auditoria interna assume-se como um apoio à gestão das organizações, contribuindo para a eficiência do funcionamento do controlo interno e, deste modo, para o atingimento dos objetivos definidos.

## **4.1. Auditoria externa versus a auditoria interna**

As atividades da auditoria interna são muito vastas, abarcam toda a envolvimento da organização em todos os aspetos das operações e a todos os níveis de autoridade, focalizando-se no domínio da gestão.

Enquanto a auditoria externa está mais focada na vertente financeira, destacando-se o sistema contabilístico/financeiro e as atividades organizacionais que podem ter um efeito direto nas demonstrações financeiras

A auditoria interna relata o trabalho elaborado por um *staff* de auditores profissionais, da organização sujeita auditoria, embora os auditores internos mantenham um grau de independência relativamente às atividades que examinam, para preservar a sua objetividade, a sociedade associa independência somente ao auditor externo.

Nestes últimos anos tem-se vindo a verificar cada vez mais a criação de um departamento de auditoria interna nas empresas como também o aumento da dimensão da equipa, proporcionando por sua vez um aumento das suas capacidades técnicas e profissionais, fazendo assim aumentar a confiança nestes profissionais. Antes de Iniciar os seus trabalhos os auditores externos deveram inteirar-se da existência da função de auditoria interna e da competência técnica dos seus elementos para o tipo de auditoria a ser realizada.

Estas duas auditorias devem estabelecer uma comunicação profissional, isenta e franca, estabelecendo metodologias, ferramentas e formações específicas. Às duas interessa otimizar os recursos e conseguir obter, uma da outra, toda a informação pertinente que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face á organização.

### **4.1.1. Pontos de contacto**

As responsabilidades do auditor externo são estabelecidas por lei, enquanto que a função de auditoria interna difere de um organismo para outro. Tal deve-se ao facto de a lei estar orientada para a proteção do *stakeholder* externo.

No entanto o desenvolvimento do trabalho destes auditores complementam-se, nomeadamente no que diz respeito a que ambos:

- Avaliam o risco e a materialidade;
- Baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para assim realizarem o seu exame;
- Utilizam as mesmas técnicas;
- Sugerem correções para deficiências encontradas;
- A extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes.

#### **4.1.2. Pontos de afastamento**

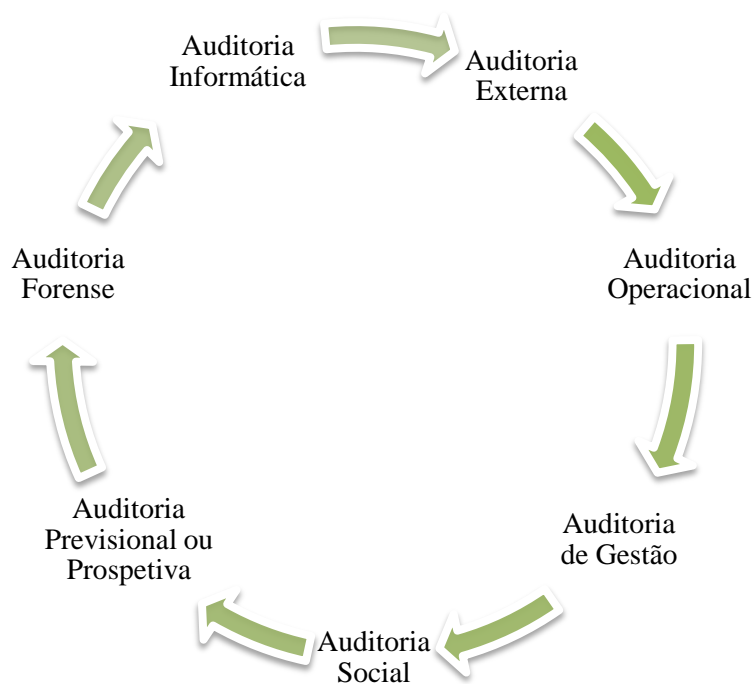
O auditor externo como o auditor interno, analisam e avaliam o controlo interno independentemente do organismo a auditar, no entanto existem diferenças, tais como:

- O auditor interno avalia se o controlo interno oferece uma garantia razoável de que os objetivos da organização se cumpram, com eficácia e eficiência. A sua atuação deve ser mais preventiva, expedita e diligente e também persistente no seu *follow-up*. As suas críticas construtivas resultam do seu conhecimento específico e profundo da organização;
- O auditor externo pode propor melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua vasta experiência nas diferentes organizações. A opinião expressa não é uma declaração acerca da eficiência e eficácia da gestão da organização.



## 5. Outros tipos de Auditoria

**Figura 3** – Tipos de Auditoria



**Fonte:** Batista da Costa (2014), adaptado

### 5.1. Auditoria Operacional

Segundo Costa (2014), com o progressivo desenvolvimento da atividade empresarial, no que se refere ao volume, dispersão geográfica e complexidade, as funções cometidas aos auditores internos começaram a expandir-se cada vez mais por forma a contemplarem os aspetos relacionados com as diversas áreas operacionais.

A auditoria operacional integra:

- A auditoria dos controlos operacionais que é a auditoria dos sistemas de informação e de organização e dos métodos de direção;
- A auditoria de gestão que tem por base as condições de exploração e dos resultados;

- A auditoria estratégica que julga a adequação da escolha e da oportunidade das decisões.

Este tipo de auditoria visa, essencialmente, avaliar as fontes de informação que dão origem aos dados financeiros. Preocupa-se, de forma predominante, com o cumprimento das políticas da organização e cumprimento das mesmas.

## **5.2. Auditoria de Gestão**

A auditoria de gestão é uma técnica recente que pode ser entendida como uma extensão da auditoria operacional.

O grande objetivo da auditoria de gestão é o de verificar em que medida é que os recursos estão a ser aplicados com a maior economicidade, eficiência e eficácia. Isto é, pretendem medir e dar opinião sobre os gestores e sobre a rendibilidade da empresa.

As funções de gestão são:

- Fixar políticas e objetivos;
- Estabelecer planos, normas e procedimentos para que se possam atingir as políticas e os objetivos traçados;
- Organizar a empresa para que os planos, normas e procedimentos possam de facto operar;
- Controlar a forma como os referidos planos, normas e procedimentos estão a atingir o seu fim.

Nas entidades sem fins lucrativos a auditoria de gestão tem como principal objetivo avaliar se as entidades estão a funcionar de forma eficiente e se os gestores estão a dar o devido valor ao dinheiro que gasta. Daí a terminologia anglo-saxónica de “value for money” para esta natureza de auditorias.

Segundo Costa (2014) defende que “... a auditoria de gestão pretende medir e dar opinião sobre o desempenho dos gestores e sobre a rentabilidade da empresa, ou seja, concluir sobre se os resultados por eles apresentados não poderiam ou deveriam ser diferentes (para melhor, obviamente).”

### **5.3. Auditoria Previsional ou Prospetiva**

Nos últimos anos cada vez mais tem vindo a ser considerado que a informação financeira histórica, por parte das empresas, não é suficiente para que os diversos utilizadores externos dessa informação possam tirar conclusões válidas sobre a viabilidade futura das empresas. Assim, passou a ser prática corrente que juntamente com os documentos de prestações de contas sejam também facultadas informações previsionais mais ou menos detalhadas.

Sendo a continuidade um dos pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações financeiras históricas, o auditor externo poderá ser confrontado com a necessidade de avaliar se tal pressuposto foi ou não tido em consideração aquando da elaboração das demonstrações financeiras históricas anuais.

A auditoria previsional é uma auditoria com uma abordagem diferente, uma vez que esta se destina a dar opinião sobre previsões. Este tipo de auditoria baseia-se no princípio da continuidade, e em Portugal é geralmente mais utilizado por grandes empresas, nomeadamente, as sujeitas à disciplina da CMVM ou no setor empresarial do estado, onde é necessário emitir opinião sobre os planos de atividades e orçamentos, entre outros casos.

Os mesmos princípios são observados na avaliação de projetos de investimento, designadamente, os relativos às entidades que se candidatam a apoios dos fundos comunitários ou equivalentes, quando se torna necessário comprovar os dados previsionais inseridos na evolução das mesmas.

Segundo Costa (2014), também os auditores externos se podem ser muitas vezes confrontados com a necessidade de fazer uma análise sobre o futuro previsível das empresas. Assim, sendo a continuidade um dos pressupostos implícitos à preparação das demonstrações financeiras históricas, o auditor externo poderá ser confrontado com a necessidade de avaliar se tal pressuposto foi ou não tido em consideração pelo órgão de gestão aquando da elaboração das demonstrações históricas anuais.

## **5.4. Auditoria Social / Auditoria a relatórios de sustentabilidade**

A auditoria social começou a desenvolver-se no início da década de 70, em virtude de se ter verificado uma crescente importância dos aspetos sociais no seio das empresas. Isto levou, a que em alguns países industrializados, se tenham começado a desenvolver estudos relacionados com a responsabilidade social das empresas, a qual se pode refletir com a deterioração que a mesma produz na qualidade de vida (poluição), na qualidade dos seus produtos, na confiança que inspira aos consumidores, etc. Assim, consiste na avaliação das políticas sociais da entidade e da imagem que esta transmite aos *stakeholder*.

Segundo Costa (2014), a designação da palavra auditoria, neste contexto, não é pacífica. Alguns países utilizam as expressões auditoria social e auditoria de responsabilidade social, mas existe quem use a expressão balanço social.

## **5.5. Auditoria Forense**

A auditoria forense surgiu nos últimos anos como forma de responder aos aspetos legais relacionados com as matérias contabilísticas. É uma especialização da auditoria financeira direcionada para a investigação e deteção de atos ilegais cometidos pelos órgãos de governação e/ou de gestão das empresas ou por trabalhadores das mesmas e que possam afetar as demonstrações financeiras das empresas em causa.

Os auditores forenses são, muitas vezes, solicitados pelos tribunais para efetuarem peritagens ou investigações contabilísticas a fim de prestarem assessoria técnica e apoiarem as decisões dos juizes em processos judiciais relacionados com conflitos entre duas ou mais entidades.

Costa (2014) defende que, a auditoria forense pretende detetar possíveis fraudes confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado nas demonstrações financeiras mas também em detetar o que não está evidenciado nestes documentos e que deveria estar.



## **6. Controlo Interno**

A necessidade de controlo interno eficaz aumentou com o crescimento das empresas, onde surge uma razoável importância aumentada significativamente com a globalização dos mercados e, por consequência, o incremento da concorrência entre as empresas, levando cada vez mais ao aperfeiçoamento dos processos de gestão dos seus negócios, de forma a conseguirem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes.

O novo contexto de competitividade exigem uma maior capacidade de adaptação às mudanças rápidas que surgem nos mercados, obrigando a adaptações que alteram as estruturas organizacionais, as normas e procedimentos, as maneiras de agir e também os sistemas de informação das empresas, sempre com a necessidade permanente de estar bem ajustado.

Um dos instrumentos que as empresas devem utilizar para gerir e controlar melhor os seus ativos, é precisamente, o controlo interno.

O controlo interno é um conjunto de normas, procedimentos, ações e instrumentos, usados de forma sistemática pelas empresas nos seus sistemas de processamento de transações e contabilístico, que devem estar sempre ajustados para assegurar:

- A economicidade, eficiência e eficácia da gestão;
- O cumprimento de normas e regulamentos internos;
- A proteção dos ativos e informação;
- A adequada contabilização e divulgação das operações e da situação económica e financeira;
- A existência de pessoal de qualidade compatível com as respetivas responsabilidades.

Serve assim para garantir o cumprimento dos objetivos e políticas traçadas pela administração, evitando os erros e tentando dissuadir possíveis fraudes. Salvaguardando os interesses dos sócios e administradores, bem como de todos os outros elementos com interesse na continuidade da entidade.

O controlo interno de uma organização deve ser um sistema em constante evolução acompanhando a dinâmica e o progresso da mesma.

Segundo o IIA- *Institute of Internal Auditors*, o controlo interno é “Qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados”.

De acordo com Almeida (1996), “o controlo interno representa numa organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.”

Segundo a IFAC (2010), “É um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar garantia razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.”

O IIA (1989) identifica os objetivos do controlo interno como:

- Confiança e Integridade da informação, esta deve ser adequada, segura e oportuna;
- Conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- Salvaguarda dos ativos;
- Utilização económica e eficiente dos recursos;
- Realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

De acordo com ATTIE (1998), o controlo interno visa os seguintes objetivos:

- Salvaguardar e proteger os ativos;
- Verificar o grau de confiabilidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- Promover a eficiência operacional.

Em traços gerais podemos afirmar que o controlo interno consiste, essencialmente num conjunto de procedimentos implementados pela administração, que serve para garantir o cumprimento dos objetivos e políticas traçadas por estes, evitando os erros e

tentando dissuadir possíveis fraudes. Salvaguarda os interesses dos sócios e administradores, bem como de outros elementos com interesse na continuidade da entidade.

Morais (2003), refere que o órgão de gestão é o primeiro interessado no bom funcionamento do controlo interno, dado que:

- As organizações precisam de ajuda na concretização dos objetivos estabelecidos;
- Os gestores precisam de ajuda na consecução dos objetivos que definem;
- A gestão precisa de tomar decisões constantemente;
- A tomada de decisão tem por base a informação;
- A informação tem de ser fiável e credível;
- A evolução do ambiente económico e competitivo é muito rápida e as organizações precisam de estar preparadas;
- As exigências e mudanças dos “clientes” são constantes e as estruturas das organizações precisam de se adaptar para assegurar o futuro.

O AICPA considera a existência de dois tipos de controlo interno, o controlo contabilístico e o controlo administrativo:

- **Controlo interno contabilístico**, prende-se com as demonstrações financeiras e com a forma de preparação das mesmas.
- **Controlo interno administrativo**, prende-se com as políticas, práticas e procedimentos adotados pelas entidades para garantir o seu funcionamento.

De acordo com Costa (2014), o controlo interno administrativo não influi, nas demonstrações financeiras ao contrário do que acontece com o controlo interno contabilístico o qual, podendo afetar os registos contabilísticos, e consequentemente as demonstrações de resultados finais, tem merecido assim uma atenção especial quer do auditor interno quer essencialmente do auditor externo.

## 6.1. Características do Controlo Interno

Todas as organizações devem ter um sistema de controlo interno, por muito rudimentar que este seja, deve sempre existir normas, procedimentos e instrumentos que são usados de forma sistemática com o objetivo de garantir o funcionamento eficaz das organizações.

O sistema de controlo interno pode ser mais evoluído ou mais deficitário cabendo à gestão o aperfeiçoamento deste, de forma a assegurar que os objetivos previamente estabelecidos estão a ser alcançados protegendo o património das entidades, minimizando os erros e irregularidades, assegurando a sua prevenção e deteção, aumentando assim a credibilidade das demonstrações financeiras e conduzindo a uma maior eficiência do funcionamento das empresas (ou outras entidades).

Esse sistema é definido pela administração e para ser fiável e eficiente, deve apresentar as seguintes características:

- **Ter confiabilidade** – as informações devolvidas pelo controlo interno devem ser as corretas, pois essa informação é essencial para a tomada de decisão por parte da administração;
- **Tempestividade** – sendo essenciais para a tomada de decisão, esta deve ser atual e correta;
- **Salvaguarda de ativos** – os ativos são um elemento essencial de uma organização, pois para a obtenção dos mesmos ocorreu um dispêndio de recursos, logo há que salvaguardar os mesmos quanto a roubos, mau uso, acidentes, quer se trate de bens físicos como o imobilizado ou bens não físicos, como contas a receber e documentos importantes para a organização;
- **Otimização no uso de recursos** – os recursos são um elemento fulcral para a organização, logo os recursos devem ser usados de forma eficiente e aproveitados ao máximo;
- **Prevenção e deteção de roubos e fraudes** – há que tomar medidas necessárias para evitar a ocorrência de roubos e fraudes, e encontrar forma de detetá-los facilmente caso estes ocorram.

- **Adequação à realidade da entidade** – O controlo interno é elaborada pela entidade de acordo com a sua missão, a sua dimensão, a sua atividade.

## 6.2. Tipos de controlo interno

Segundo Morais (2003), qualquer sistema e controlo interno deve incluir os controlos adequados, podendo assi serem classificados como:

- **Preventivos** - são considerados controlos á priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;
- **Detetivos** - Servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São controlos á posteriori.
- **Orientativos** - Servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, porque boas orientações previnem que más aconteçam.
- **Corretivos** - Servem para retificar problemas identificados. Levantamento e avaliação do controlo interno de uma empresa do ramo alimentar.
- **Compensatórios** - Servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade.

**Tabela 2** – Tipos de controlo

PREVENTIVOS	DETETIVOS	CORRETIVOS	ORIENTATIVOS	COMPENSATÓRIOS
Obrigar a duas assinaturas.	Elaborar reconciliações bancárias.	Relatórios de artigos obsoletos.	A administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão-de-obra local.	Os totais das vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com total dos créditos das vendas na contabilidade.
Obter lista de fornecedores aprovada.	Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros	Relatórios de atrasos de cobrança de dívidas.	Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal.	O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta compras.
Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento.	Efetuar contagens físicas.	Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores.	Criar regulamentos internos da entidade	
Verificar a exatidão das faturas antes do pagamento.	Observar a distribuição de salários numa base de amostragem.	Relatórios de cheques do pessoal, não descontados.	Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.	

**Fonte:** Morais (2003), adaptado

### 6.3. Os princípios do Controlo Interno

Uma entidade ao criar o seu sistema de controlo interno, deve ir de encontro aos objetivos da gestão, definindo o rumo da entidade, segundo a missão definida, sem perder de vista a sua continuidade, tendo em atenção os seguintes princípios, segundo Almeida (2010) defende que os princípios fundamentais são:

- **Rotinas internas** – Todas as rotinas internas devem ser definidas pela administração. Compreende-se como rotinas internas, os formulários, procedimentos internos e externos, bem como a sua forma de preenchimento.  
Todos os documentos que são de uso habitual na organização devem estar definidos no manual da organização.
- **Segregação de funções** – Consiste em evitar que uma pessoa tenha acesso ao ativo físico e ao registo contabilístico, de forma a minimizar o risco de erros e fraudes, por exemplo, o funcionário que efetua as reconciliações bancárias não deve ser o tesoureiro, mas sim uma pessoa estranha a função.
- **Confronto de ativos com os registos** – Definição de procedimentos para que os ativos sob a responsabilidade de uma pessoa, sejam periodicamente confrontados com o registo contabilístico. Os procedimentos passam por uma contagem física da caixa, pela elaboração da reconciliação bancária e uma contagem física de *stocks* e do imobilizado.
- **Auditoria interna** – Deve verificar-se a execução dos procedimentos de controlo interno implementados pela administração, e verificar a necessidade de adaptar as normas já existentes ou implementar novas por lacunas do sistema ou por alteração de processos e procedimentos.
- **Acessos aos ativos** – O acesso aos ativos deve ser restrito para evitar possíveis desvios, apenas devem ter acesso aos ativos, as pessoas responsáveis pelos mesmos, quer se trate de bens físicos, quer seja cheques ou dinheiro.
- **Responsabilidade** – A definição de responsabilidades no controlo interno é fundamental. Todos os funcionários devem conhecer as tarefas a realizar, por forma a assegurar que o controlo interno, cuja elaboração é da

responsabilidade da empresa, é executado de acordo com os procedimentos, de forma a evitar e detetar erros e fraudes, bem como no apuramento das responsabilidades aquando da sua ocorrência.

- **Custos versus Benefícios** – Os benefícios com o controlo interno devem ser superiores aos seus custos, pois caso contrário, pode levar a que seja considerado sem interesse para a organização.

Defende ainda Almeida (2010), que *“O custo do controlo interno não deve exceder os benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controlos mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controlos menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.”*

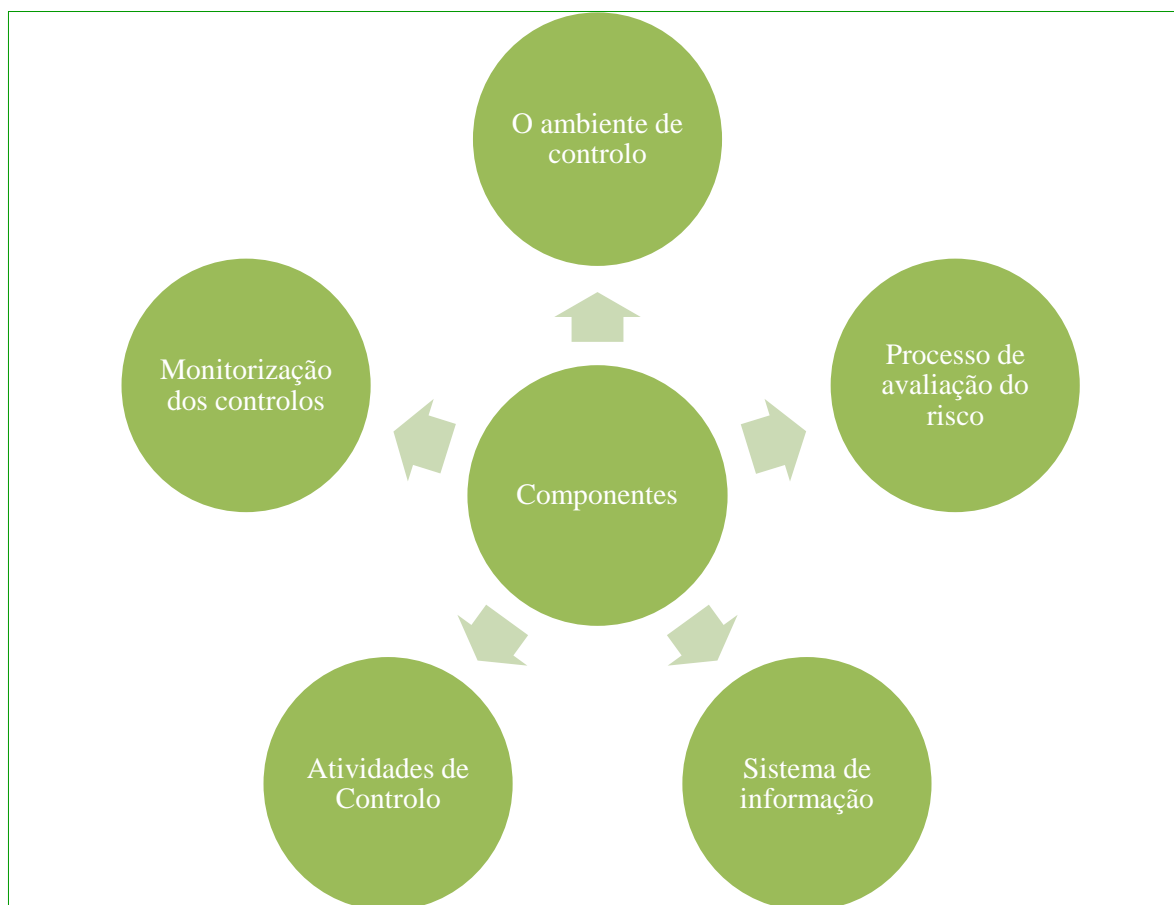
A aceção de responsabilidade deve constar de um documento escrito, e deve ser do conhecimento e acesso de todos. Se todos conhecerem as suas responsabilidades existe uma maior garantia de execução dos procedimentos de controlo, facilita a deteção de erros e irregularidades bem como o apuramento de responsabilidades na realização ou não realização de determinadas tarefas.

Em resumo, a implementação e a criação de um sistema de controlo interno pressupõe um processo adaptado ao negócio, que tem como finalidade ajudar a entidade a atingir os objetivos definidos. Deverá ser envolvida toda a organização e todos os níveis hierárquicos.

## **6.4. As componentes do controlo interno**

De acordo com a ISA 315 “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente” que acolhe genericamente os princípios definidos pelo COSO, são identificadas cinco componentes do controlo interno, que nos conferem uma sistematização de abordagem, já que embora exista uma interligação entre elas, funcionam como partes de um todo.



**Figura 4** – Componentes do Controlo Interno

**Fonte:** ISA 315, adaptado

- **Ambiente de controlo**, inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pelas funções em relação ao controlo interno da entidade e a sua importância para a mesma, permitindo um controlo equilibrado e eficaz não pondo em causa a sua estrutura e eficácia.

O ambiente de controlo contém os seguintes elementos:

- Comunicar e fazer cumprir valores éticos e de integridade;
- Compromisso com a competência;
- Participação dos responsáveis pela governação;
- Filosofia de gestão e estilo operacional;
- Estrutura organizacional;
- Definição de autorização e de responsabilidade;
- Políticas de recursos humanos e respetivas práticas.

- **Processo de Avaliação do Risco**, é uma componente importante do controlo interno, uma vez que é o processo para identificar e responder aos riscos do negócio e os respetivos resultados. Para a aplicação do relato financeiro, o processo de determinação do risco pela entidade inclui a forma como a gestão identifica os riscos significativos para a preparação das demonstrações financeiras que apresentem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável á entidade, reverencia o seu significado, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide sobre as ações a tomar.

A ISA 315 refere, que os riscos podem surgir devido a diversas circunstâncias:

- ✓ Alterações no meio envolvente da organização;
- ✓ Novos trabalhadores;
- ✓ Novos ou reformulados sistemas de informação;
- ✓ Crescimento rápido;
- ✓ Novas tecnologias;
- ✓ Novos modelos de negócios, produtos ou atividades;
- ✓ Reestruturação da empresa (entidade);
- ✓ Expansão de operações para o estrangeiro;
- ✓ Novos procedimentos contabilísticos;
- ✓ São situações que podem fazer surgir ou alterar o risco.

De forma a evitar riscos que possam pôr em causa a organização, há que criar mecanismos que possam identificar e corrigir esses acontecimentos.

**Figura 5** – Estratégia de evitar o risco

**Fonte:** ISA 315, adaptado

- **Sistema de Informação e Comunicação**, este sistema é composto por infraestruturas (*software*, *hardware*, pessoas, dados e procedimentos) para poderem ser analisados os registos e o processamento que permitam dar credibilidade às demonstrações financeiras, como também, para manter responsabilidade sobre os ativos, passivos e capital próprio relacionados. Assim sendo um sistema de informação compreende métodos e registos que:
  - ✓ Identificam e registam todas as transações válidas;
  - ✓ Descrevem oportunamente as transações com suficiente detalhe de forma a permitir uma adequada classificação das mesmas para efeitos de relato financeiro;
  - ✓ Mensuram as transações de forma a permitir registar o seu valor monetário adequado nas demonstrações financeiras;
  - ✓ Determinam o período de tempo no qual ocorrem as transações a fim de permitir o respetivo registo no período contabilístico apropriado;
  - ✓ Apresentam apropriadamente nas demonstrações financeiras as transações e as divulgações relacionadas.
- **Atividades de controlo**, visam assegurar que são tomadas as ações necessárias para mitigar a um nível razoável os riscos que ameaçam que sejam atingidos os objetivos da entidade. Assim ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são cumpridas.

**Figura 6** – Divisão de atividade de Controlo

**Fonte:** ISA 315, adaptado

- ✓ **Controlo Físico** – O controlo físico passa por um controlo dos ativos das organizações, quer através de sistemas de segurança para evitar o acesso de pessoas estranhas aos mesmos, como autorização para acesso aos *softwares*, seja pela contagem física dos mesmos comparando com as quantias inventariadas. Este controlo visa controlar o furto de ativos, os quais são de grande relevância nas demonstrações financeiras e nas organizações.
- ✓ **Processamento de Informação** – Existem dois tipos de controlo: controlos de aplicação (aplicacionais) e controlos gerais das tecnologias de informação. Os controlos de aplicação podem ser de três tipos:
  - Preventivos – surgem para evitar que ocorram erros, pretendem garantir que os procedimentos são cumpridos;
  - Detetivos – detetam a ocorrência de erros/falhas quando elas surgem por forma a atuar de imediato, permitindo tomar medidas para os reparar;
  - Corretivos – tratam os erros e falhas depois de terem acontecido, tomando ações corretivas e determinando procedimentos para os evitar no futuro.

- ✓ **Os controlos gerais de tecnologias de informação**, relacionam-se com os sistemas de informação, como por exemplo, o controlo de acessos às aplicações informáticas, necessidade de autorização através de *password* para efetuar determinadas transações, a criação de mensagens de segurança na execução de algumas funções. Esta matéria é de grande importância, pois a falha num destes controlos pode pôr em risco a informação processada (as demonstrações financeiras ou outra). Contudo, em muitos casos não lhe é dada, por parte da administração, a devida importância.
- ✓ **Segregação de Funções** – Consiste na definição e atribuição de funções a diferentes pessoas, ou seja, está em causa a separação de funções, nas transações separando as contabilísticas e de registo, das funções operacionais. A segregação de funções define que uma mesma pessoa não deve iniciar e terminar uma transação. Esta transação deve ser dividida por diferentes pessoas, onde quem regista, autoriza e tem os ativos em seu poder, sejam pessoas distintas.
- ✓ **Revisão do desempenho** – Consiste no cruzamento dos registos reais com os registos contabilísticos, nas diferentes áreas da organização. Devem ser efetuadas comparações entre o orçamentado e o realizado para verificar se os objetivos previamente definidos estão a ser cumpridos.

Attile (1998) faz menção a uma rotatividade de funções para que a mesma tarefa não seja executada sempre pela mesma pessoa, para evitar erros e fraudes e para a organização não ficar dependente de uma só pessoa.

- **Monitorização do Controlo**, consiste na comunicação dos resultados dos testes efetuados ao controlo interno, por forma a dar conhecimento da sua eficácia, ou das suas falhas, bem como da forma de as colmatar.

A monitorização consiste num processo de avaliação do controlo interno, este processo deve ser de avaliação contínua que permita demonstrar a eficiência do controlo interno e a adequação do mesmo à organização de acordo com os objetivos estabelecidos pela administração.

Esta monitorização pode ser executada:

Pelo gestor (por sua delegação): onde este avalia as rotinas e os procedimentos da sua competência, com base nas políticas da entidade. Efetua uma avaliação dos riscos de acordo com as secções relevantes, atribuindo avaliação e promovendo que sejam efetuados os ajustes necessários;

Pelo controlo externo: através de uma auditoria, quer seja interna ou externa à entidade, onde são revistos e avaliados todos os procedimentos.

## 6.5. Análise e avaliação do controlo interno

Dentro da organização o controlo interno é uma ferramenta de grande importância. Nestes termos, a administração deve elaborar e/ou disponibilizar ferramentas que permitam que o mesmo seja executado com eficácia.

De acordo com Almeida (2010) e Peleias (2000), entre outros autores, ao analisar o sistema de controlo interno devemos analisar os documentos existentes para a sua descrição, de que se destacam:

- **Fluxogramas** – Consistem na representação dos diversos procedimentos utilizados pela organização nas várias áreas desta, através de uma representação gráfica. É uma forma mais simples, clara e concisa de definição de procedimentos. Existem dois tipos de fluxogramas:
  - Fluxogramas verticais – Dão relevo aos documentos, representam a sucessão de procedimentos, normalmente de forma descendente.
  - Fluxogramas horizontais- Destacam as secções envolvidas, representam os procedimentos por colunas e cada coluna representa uma secção.
- **Narrativas** – As narrativas de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno são uma descrição detalhada dos procedimentos utilizados nas diversas áreas da organização;
- **Os organigramas e Manuais de descrição de funções** – são essenciais nas organizações, pois definem as relações organizacionais e funcionais dentro das

organizações, facilitando a distribuição de funções de cada um, evitando o cruzamento de tarefas e facilitando a imputação de responsabilidades;

- Manuais de políticas e procedimentos contabilísticos, das medidas de controlo interno e qualquer outra informação que possa relacionar com o controlo administrativo e contabilístico – Estes manuais visam definir e clarificar sistemas de autorização e aprovação, rotinas e práticas contabilísticas e operacionais, com o intuito de uniformizar os procedimentos que são utilizados na organização, evitando que cada um utilize aquele que mais lhe convier.

Porém, existem outros métodos de levantamento da informação que suporta a avaliação de controlo interno que não passam pela recolha e análise de documentos formais, normalmente já existentes nas entidades, são estes:

- **Entrevistas / Questionários** – As entrevistas e os questionários de procedimentos de controlo interno são efetuados sobre um conjunto de procedimentos contabilístico e de controlo interno, que são utilizados numa entidade, devendo ser efetuados a todas as áreas relevantes da organização por forma a avaliar toda a sua estrutura. Na sua preparação devem ser adaptados aos ramos de atividade e sobretudo, às características da organização.
- **Observação** – A observação das tarefas e procedimentos efetuados dentro da organização são uma ferramenta de avaliação do controlo interno, contudo ao sentirem-se observadas, pode levar a que as tarefas e procedimentos sejam executadas da forma como está no controlo interno, e não da forma como são executadas habitualmente.

Após se ter avaliado o controlo interno, reavaliado o risco e reajustado o Programa Preliminar de Auditoria, procede-se á execução do exame propriamente dito, incluindo todo o tipo de testes.

O auditor efetua uma revisão detalhada das operações, ou processos e respetivo sistema de controlo interno e gestão de risco, recorrendo a testes de conformidade (ou de

controle) que permitam avaliar a concepção e eficácia do sistema de controle interno. Essa análise pode ser a todo o universo, mas o mais vulgar é o recurso à amostragem.

A recolha de elementos deverá ter em conta os destinatários e os seus objetivos, consequentemente, o produto final do trabalho, o **relatório**.

Segundo Moraes (2003) *“os procedimentos de auditoria são efetuados através da análise e comparação da relação entre a informação financeira e não financeira. A análise é baseada no pressuposto que existem condições contrárias nas transações ou fatos, não usuais ou correntes, alterações contabilísticas, organizacionais, operacionais, ambientais e tecnológicas, ineficiências, ineficácias, erros, irregularidades e atos ilegais. Estes procedimentos permitem que o auditor interno efetue uma avaliação eficiente e eficaz da informação. A avaliação resulta da comparação de tal informação com as expectativas identificadas e desenvolvida pelo auditor.”*

Assim o auditor terá que avaliar a toda a informação, distinguindo a realidade das situações da opinião dos auditados.

## **6.6. As limitações do controle interno**

O estabelecimento e a manutenção de um sistema de controle interno é uma das mais importantes responsabilidades dos órgãos de gestão de qualquer entidade. Contudo, dentro das organizações existem sempre limitações a esse sistema, não evitando, em absoluto, a ocorrência de erros, irregularidades e fraudes.

Por sua vez, Costa (2010) aponta algumas limitações no controle interno:

- Não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controle;
- Dimensão da empresa (entidade);
- A relação custo/benefício;
- A existência de erros humanos, conluio e fraudes;
- As transações pouco usuais;
- Utilização da informática.



Algumas das limitações que podem ser imputadas ao controlo interno, passam pela falta de interesse dos órgãos de gestão em deter na entidade um bom controlo interno, para não terem que cumpri-lo ao detalhe.

Os custos inerentes à manutenção de um sistema de controlo interno podem não justificar o benefício decorrente do mesmo.

O controlo interno incide essencialmente sobre rotinas internas, as operações extraordinárias ou menos usuais, podem não estar abrangidas no controlo interno, podendo aumentar a probabilidade de aí ocorrerem situações de erro e fraude.

O conluio, que ocorre sempre por iniciativa humana, quer em termos de funcionários, administração ou organismos externos, é outra das limitações que o sistema de controlo interno não consegue colmatar. Com efeito, o conluio consiste exatamente na criação de um aparente funcionamento dos procedimentos previstos, quando efetivamente tal não acontece.

A dimensão da organização pode também limitar a perfeita execução do controlo interno, será mais difícil numa empresa com pouco pessoal do que numa onde o número de trabalhadores seja significativamente maior, na realidade a segregação de funções será mais difícil de atingir no primeiro caso do que no segundo. Contudo, este sistema deve ser sempre ajustado à sua dimensão e mais que tudo às pessoas que com ele trabalham, estas devem entendê-lo, conhecê-lo e saber utilizar todos os procedimentos do mesmo evitando os erros não propositados.

Tendo em conta a constante evolução da informática, com a eventual possibilidade de acesso direto a ficheiro, assim deve manter o sistema de controlo interno atualizado de acordo com a evolução dos meios, permitindo assim uma maior eficiência do sistema.

## **6.7. Avaliação do Sistema de controlo Interno**

O sistema de controlo interno deve ser avaliado, de acordo com as normas internacionais de auditoria, emitidas pela IFAC, o que significa que um bom sistema de controlo interno pode denunciar que não existem erros ou fraudes (pelo menos, a probabilidade de ocorrência será reduzida), mas um mau sistema de controlo interno não significa, por si só, que existam erros ou fraudes, mas temos que efetuar testes -

procedimentos substantivos em maior profundidade, para promover uma avaliação mais rigorosa a partir das transações efetivamente ocorridas.

No caso de o levantamento efetuado, se conclua que existem procedimentos instituídos capazes de prevenir e detetar a ocorrência de erros e fraudes, importa avaliar se os mesmos se encontram permanente em funcionamento durante todo, o período coberto pela auditoria. Para o efeito, desenvolvem-se testes, que diversos autores denominam por controlo, conformidade ou aderência, cujo objetivo é a pesquisa de uma taxa de desvio (incumprimento) aos procedimentos previstos.

Assim, para a avaliação de um sistema de controlo interno, o auditor deve efetuar um estudo que compreenda, nomeadamente:

- O grau de descentralização das decisões;
- As principais áreas de risco;
- O tamanho e a complexidade da entidade;
- O sistema de informação utilizado;
- A natureza dos documentos.

Numa primeira etapa do processo de avaliação, decorre a recolha de informação, através de legislação adequada, análise dos organogramas, manuais de descrição de funções e de procedimentos, bem como análise de toda a informação que se relaciona com o controlo administrativo e contabilístico.

Na segunda etapa passa pela realização de entrevistas (ou outra forma de recolha de informação, por exemplo, questionários) aos funcionários que executam tarefas em setores chave da organização, bem como aos membros da administração e a outros responsáveis pela gestão.

A terceira etapa consiste no registo em questionários padronizados, narrativas, fluxogramas e formas mistas, da informação recolhida, através de observação das tarefas realizadas e documentação tratada.

Após estas três fases podemos, assim, concluir se o sistema de controlo interno é ou não o mais adequado para atingir os objetivos definidos. Mesmo assim, importa confirmar

o efetivo funcionamento do sistema, através da realização de testes específicos, conforme anteriormente mencionados.

De acordo com a ISA 315 e 530, caso se verifique que o sistema de controlo interno não é o mais adequado devemos prosseguir para a realização de testes substantivos em profundidade suficiente. Ou seja, não podendo depositar confiança no sistema de controlo interno, o auditor procurará uma maior confiança nos seus procedimentos, o que implica o recurso a amostras de maior dimensão, a fim de reduzir o denominado risco de deteção (risco de os procedimentos do auditor não detetarem erros materialmente relevantes que possam ocorrer nas contas).



## 7. Modelos de Controlo Interno

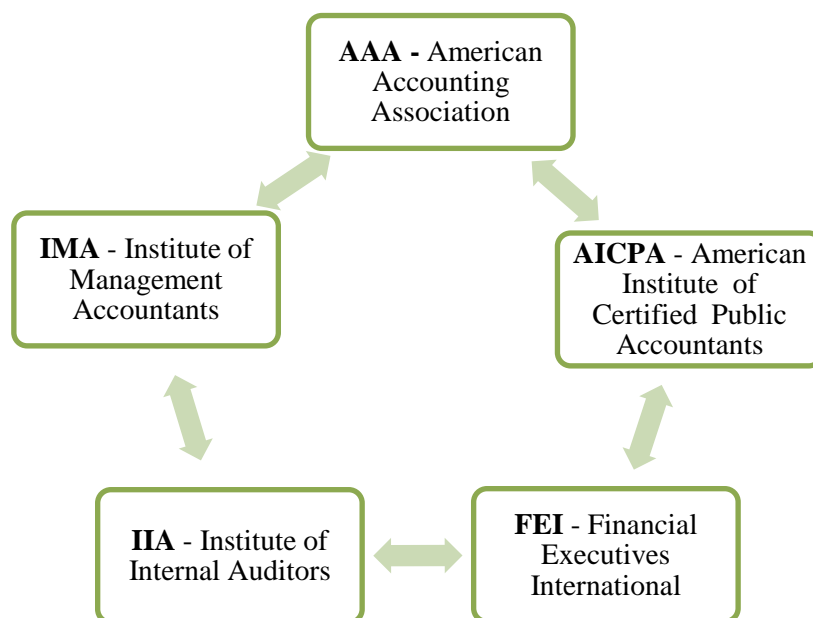
### 7.1. COSO

Em 1975, foi criado, nos Estados Unidos, a Nacional *Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros.

Em 1985, passa a ser denominada como *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

Paralelamente, desenvolveu recomendações para vários tipos de organizações, incluindo as organizações públicas e os seus auditores independentes, ou as instituições de ensino. Esta comissão nacional foi apoiada por grandes associações profissionais dos Estados Unidos, nomeadamente:

**Figura 7** – Associações Profissionais



**Fonte:** <http://www.coco.org/IC.htm>, adaptado

O COSO efetuou várias abordagens evolutivas do controlo interno, de que se destacam os marcos mais relevantes: O COSO – *Integrated Framework* (um quadro integrado); o COSO – ERM (gestão de risco empresarial); e o Framework de 2013 (revisão adotada já em 2013, a mais recente).

Em 1992, o comité das organizações patrocinadoras da *Treadway Commission* (COSO) elaborou um relatório que ficaria como marco para o controlo interno, para o estabelecimento de sistemas de controlo interno e para a determinação da sua eficácia.

Assim sendo, para perceber qual o elemento principal do COSO, é necessário partir da definição de controlo interno para depois perceber a necessidade da reformulação que foi efetuada.

De acordo com o COSO, os três principais objetivos de um sistema de controlo interno são assegurar:

- Operações eficientes e eficazes;
- Relatórios financeiros corretos;
- Conformidade com as leis e normas.

**Figura 8 – COSO I**



**Fonte:** COSO – ERM cubo de COSO II (2004)

O Cubo do COSO é tridimensional e composto por:

**Tabela 3** – As dimensões

1ª Dimensão	2ª Dimensão	3ª Dimensão
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Processos/ operações</li> <li>• Registos/relato financeiro</li> <li>• Conformidade/cumprimento das normas estabelecidas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As unidades administrativas que o COSO deve avaliar, dando uma indicação que os objetivos de controlo interno são transversais a toda a organização</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As cinco</li> <li>• Componentes do COSO, como abordado anteriormente, (Ambiente de controlo, Avaliação do risco, Atividades de controlo, Informação e comunicação e Monitorização)</li> </ul>

**Fonte:** COSO – ERM cubo de COSO II (2004), elaboração própria

O COSO também destaca cinco componentes essenciais de um sistema de controlo interno eficaz:

- **Ambiente de Controlo:** Fornece a disciplina e a estrutura fundamental do controlo interno, nomeadamente, políticas, procedimentos e códigos a serem adaptados. Centra-se nas filosofias da administração, estrutura organizacional, a função do pessoal e a segregação de funções.
- **Avaliação do Risco:** Por forma a identificar os objetivos pré-estabelecidos, o gestor, deve identificar e analisar os riscos.
- **Atividades de Controlo:** Pretende assegurar o cumprimento dos objetivos pré-estabelecidos e que as estratégias e os procedimentos para a eliminação do risco sejam implementados.
- **Informação e Comunicação:** Por forma a assegurar que todos cumprem as suas responsabilidades, esta componente abarca todas as outras, pela comunicação de responsabilidades e pela difusão da informação adequada com vista a um controlo interno eficaz.

- **Monitorização:** Esta componente centra-se na supervisão do controlo interno, quer por entidades internas, quer por entidades externas.

Segundo Corrêa (2010):

*“ Apesar do delineamento claro dos objetivos, é nítido que o controle interno é um importante instrumento para auxiliar a entidade na consecução de metas, mas não garante eficácia plena porque existem alguns motivos que a impedem. Denominados “limitações inerentes”, típicos de atividades que envolvem a presteza das pessoas, são elas: erros de julgamento pela administração ou por outras pessoas, ao tomar decisões em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos; falhas cometida por pessoas que não entendem as instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço; atropelamento pela administração, que burla ou passa por cima dos procedimentos ou políticas; a relação custo/benefício; conspiração entre empregados que podem valer-se de seus conhecimentos e competências para burlar os controles e para praticar fraude, de forma que ela não seja detetada pelos controles internos; e ainda, eventos externos que estão além do controlo de qualquer organização.”*

Em 2004, após alguns escândalos e fracassos na área financeira, surge a necessidade imperiosa de orientação baseada em princípios compreensíveis, para ajudar as empresas a implementar medidas efetivas de gestão de riscos. Nesta fase o COSO em conjunto com a *PricewaterhouseCoopers (PwC)* emite o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM)* tendo adicionado alguns componentes ao cubo Coso ERM.

Este novo documento assenta na premissa de que as organizações devem gerar valor a todos os seus interessados.

Assim o Cubo do Coso II- ERM passa a ser constituído por oito componentes (mais 3 que o COSO I), pelas quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, evidenciação e conformidade) e pela abrangência de metodologia das diferentes unidades de negócio.

Sobressai daqui o incremento da preocupação com o risco empresarial – sua análise e gestão.



**Figura 9 – COSO II ERM Framework**



**Fonte:** COSO – ERM cubo de COSO II (2004)

Segundo Corrêa (2010) efetua a seguinte abordagem sobre o Cubo COSO II:

“... observar, na parte superior, que as quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais.

Os oito componentes de gerenciamento de riscos corporativos estão representados nas linhas horizontais; enquanto que as unidades de uma organização estão ao lado direito na terceira dimensão. A vantagem do cubo é que ele permite visualizar como se dá a atuação do COSO. Por ser uma figura em três dimensões, permite focalizar cada um dos três conjuntos isoladamente e depois relacioná-los. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos.”

O Coso II- ERM tem oito componentes, que são:

- **Ambiente de Controle:** Define a cultura da organização quanto à definição e tratamento do risco dentro da organização. Este ambiente de controle inclui, a integridade e valores éticos, competência profissional, conselho de administração e auditores, filosofia de direção e estilo de gestão, estrutura

organizativa, delegação de autoridade e de responsabilidades e recursos humanos.

- **Fixação de Objetivos:** Os objetivos organizacionais devem ser fixados de acordo com a missão da organização.
- **Identificação de Eventos:** Devem ser identificados todos os acontecimentos quer externos, quer internos, que possam colocar em risco os objetivos definidos pela organização. Serão distinguidos esses acontecimentos como oportunidades ou ameaças à realização dos objetivos, dando possibilidade à organização de trabalhá-los, sendo oportunidades, aproveitá-las e explorá-las, sendo ameaças, tratando-as com vista a eliminá-las.
- **Avaliação do Risco:** As organizações deparam-se com um conjunto de riscos, quer de origem interna, quer de origem externa, que podem colocar em causa o cumprimento dos objetivos. Com vista a diminuir o risco de não cumprimento dos objetivos, há que identificar e analisar o risco, por forma a tratá-lo consoante a sua classe e o seu valor residual.
- **Resposta ao Risco:** Trata-se de um desenvolvimento de ações com vista a identificar, evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar o risco.
- **Atividades de Controlo:** Visa garantir que as políticas e procedimentos instituídos pela organização para diminuir o risco, estão a ser realizados.
- **Informação e Comunicação:** Toda a informação que tenha uma importância fulcral para a organização deve ser identificada, recolhida e comunicada atempadamente para assegurar o cumprimento das responsabilidades. A organização deve assegurar um plano de comunicação fluido, claro e explícito, dentro da organização para que a informação chegue o mais rápido possível.
- **Monitorização:** Os riscos são avaliados através de avaliações regulares efetuadas por órgãos externos ou internos da organização. Dado que as organizações estão em constante evolução, há que efetuar uma avaliação contínua, com vista ao tratamento do risco.

Pode-se concluir que a abordagem ERM dá um especial enfoque na avaliação e na gestão do risco, tentando identificar situações que possam impedir o desenvolvimento da

atividade numa perspetiva a longo e médio prazo. Assim surge um novo objetivo, o estratégico.

Mais recentemente, surge uma nova abordagem, que desenvolve as anteriores, em particular, a de 1992, e que veio a ser adotada já em 2013 (Framework 2013). Mantém as 5 componentes genericamente consideradas quando efetuamos uma abordagem do controlo interno, mas encontrou um conjunto de princípios (17 no total) que nos ajudam e permitem harmonizar a avaliação da estrutura, do funcionamento e da eficácia do controlo interno.

**Figura 10** – COSO – Framework 2013



**Fonte:** [www.coso.org](http://www.coso.org)

Este Framework visa expandir a categoria dos relatórios usados, deixando de efetuar uma abordagem apenas aos relatórios financeiros, passando a considerar relatórios financeiros e não financeiros, quer externos, quer internos.

Esta nova abordagem ajuda ainda a analisar a adequação dos objetivos, bem como tem em conta a globalização dos mercados, considerando diferentes tipos de negócio e as exigências e complexidades das leis, regras e regulamentos.

## 7.2.Vantagens do Coso na auditoria

Entre as vantagens das auditorias baseadas no COSO, destacam-se:

- Eficácia - O teste de todas as cinco componentes de controlo COSO fornece uma base sólida para determinar o grau de garantia fornecido pelos controlos.
- Eficiência - O foco numa categoria de objetivos COSO protege contra o problema de uma abrangência indefinida (algo que normalmente acarreta custos elevados).
- Possibilidade de comparação - A utilização de uma *framework* de auditoria e de um sistema de avaliação comum permite a comparação entre controlos de diferentes segmentos de negócio.
- Comunicação - A integração de critérios COSO nas conversações com os clientes permite melhorar a sua compreensão dos conceitos de controlo.
- Comité de auditoria - Os relatórios baseados na *framework* COSO ajudam a visualizar os pontos fortes e fracos do sistema de controlo interno.

## 7.3. COBIT

É uma abordagem de controlo interno centrada nas tecnologias da informação, contudo, são várias as versões do COBIT, a inicial é de 1996 lançada pela ISACA e com a finalidade de concretizar os objetivos do negócio que deveriam ser alcançados através da implementação de procedimentos de controlo nas atividades de TI.

A segunda versão remota a 1998 e implementa um conjunto de objetivos de controlo para a aplicação de negócios. A terceira versão é de 2000, e é uma orientação para a gestão, pois inclui normas e guias associados à gestão. A quarta versão surge em 2005 e traduz uma melhoria dos controlos, voltados para a segurança e disponibilidade de TI na Organização.

Permite acompanhar as práticas de controlo e segurança nos ambientes de TI, conduz a apoios à gestão de TI e fornece uma estrutura que avalia o alinhamento dos negócios, permitindo maximizar os benefícios aos processos de TI. Os recursos são

utilizados com responsabilidade e controlados com medidas de desempenho essenciais de TI.

O COBIT apresenta boas práticas utilizando um modelo de domínios e processos. Essas boas práticas representam o consenso de especialistas e são focadas mais no controle do que na execução propriamente dita.

Busca-se com essas práticas otimizar os investimentos, assegurar a entrega dos serviços e prover métricas para ajudar nas análises dos problemas ocorridos. O modelo de processos do COBIT é dividido em 4 módulos e 34 processos.

**Figura 11** – Princípios Básicos do Cobit



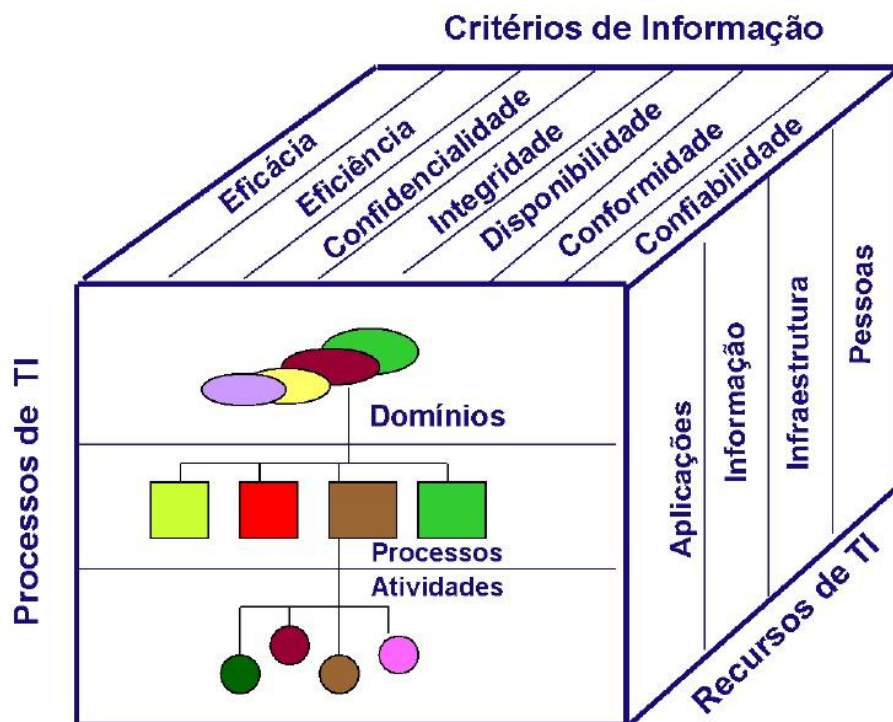
**Fonte:** <http://brunomarota.blogspot.pt/2012/05/cobit-41-para-concursos-estrutura-parte.html>

Os princípios básicos do COBIT são, os requisitos de negócios direcionam os investimentos em recursos de TI que são utilizados por processos de TI com o objetivo de entregar informações organizacionais que respondem aos requisitos de negócios.

O COBIT 5 lançado em 2012, vêm clarificar os papéis do Governo e da Gestão, e ajudar a identificar as áreas onde as normas e as estruturas são as mais apropriadas para determinadas organizações.

O COBIT foi concebido para ser utilizado pelos administradores como instrumento de avaliação do risco, pelos utilizadores e pelos auditores do sistema.

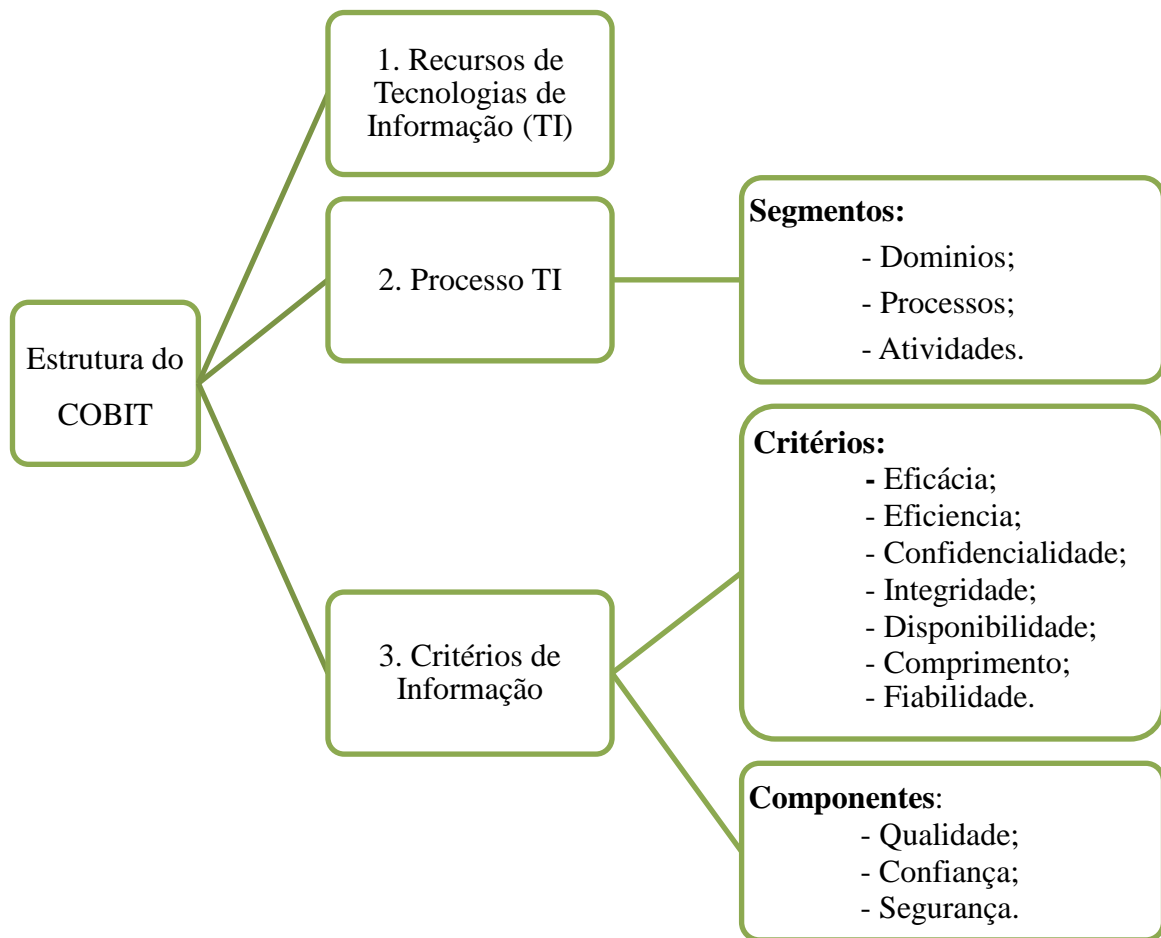
**Figura 12** – Cubo COBIT



**Fonte:** <http://si.lopesgazzani.com.br/docentes/marcio/>

Este modelo está estruturado em três dimensões, interrelacionados entre si que são:

**Figura 13** – Estrutura do COBIT



**Fonte:** <http://si.lopesgazzani.com.br/docentes/marcio/>, adaptado

1. Recurso de tecnologia de informação (TI) – esta dimensão abarca todos os recursos essenciais ao controlo e gestão dos recursos TI de uma organização, abrange as pessoas, sistema de aplicação, tecnologias instaladas, capacidade e dados.
2. Processos TI- Inclui três segmentos, sendo eles:
  - Domínios:
    - ✓ Planeamento e organização;
    - ✓ Aquisição e implementação;
    - ✓ Entrega e suporte;
    - ✓ Supervisão.

- Processos – cada domínio cobre um conjunto de processos para garantir a completa gestão das TI, totalizando trinta e quatro processos de controle elevado, ligado aos processos de negócios da entidade;
- Atividades – ações necessárias para atingir resultados quantificáveis.

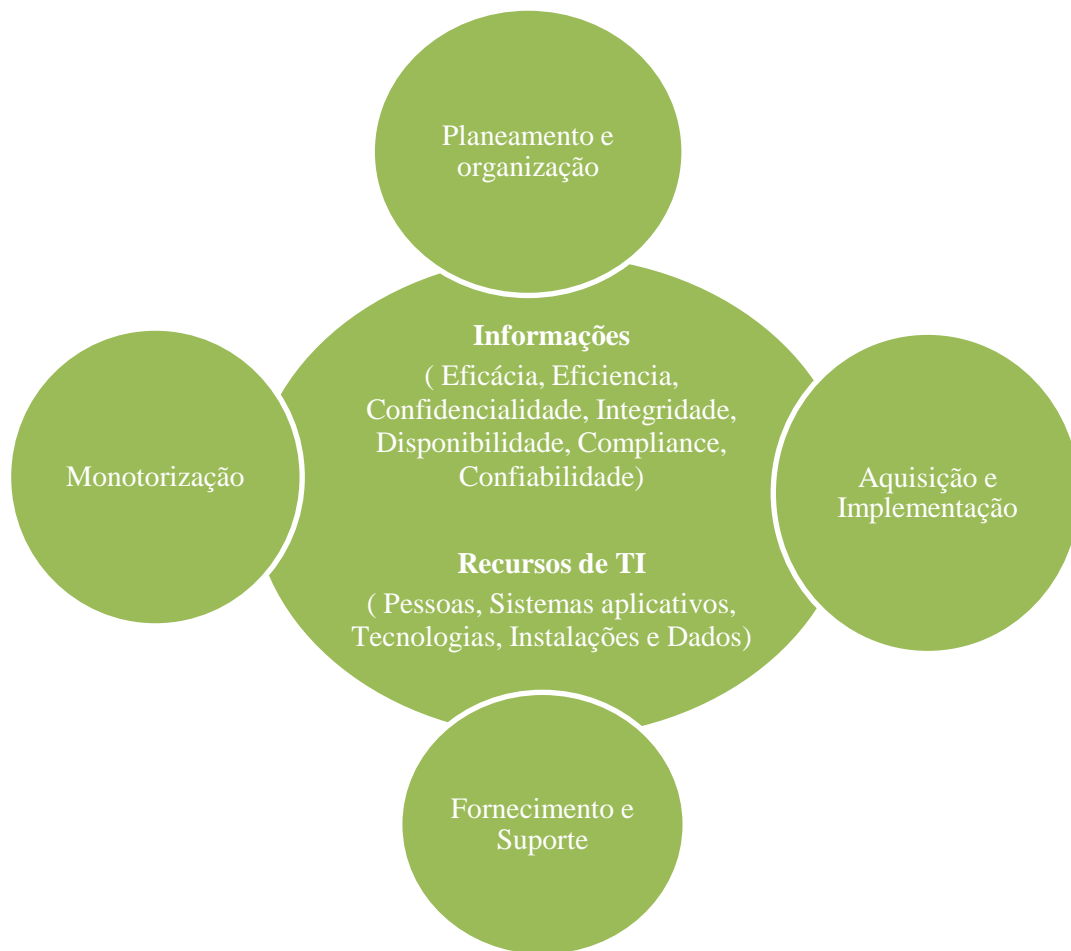
3. Critério de Informação- consiste nos três componentes acima referenciados e no que respeito a esta dimensão pressupõe-se a existência de sete critérios que foram apresentados na Figura 13.

- Eficácia – relevante, pertinente, entregue a tempo, correta, utilizável e consistente.
- Eficiência – os recursos têm de ser utilizados de modo ótimo para a sua produção.
- Confidencialidade - tem de estar protegida de acessos não autorizados.
- Integridade – tem de ser completa e correta.
- Disponibilidade – tem de estar disponível sempre que necessário e tem de possuir recursos que garantam essa disponibilidade.
- Conformidade – respeita as exigências legais e contratuais do negócio.
- Fiabilidade – necessária para satisfazer as obrigações legais ou contratuais da gestão e a tomada de decisão.

Os Recursos Utilizados são:

- As aplicações que são procedimentos manuais e automáticos;
- Infraestruturas como sistemas operativos, rede, *hardware*, edifício, som, energia;
- Pessoas com competências necessárias para motivar, planear, organizar e monitorizar os SI e serviços associados;
- A informação que são dados estruturados ou não, vídeos, som, gráficos.



**Figura 14** – Modelo de 4 Domínios de COBIT

**Fonte:** Elaboração Própria

Este Modelo do COBIT assenta em quatro domínios fundamentais, que estão interligados entre si, através da informação e recursos de tecnologias de informação (TI), esses domínios são:

- Planeamento e organização;
- Aquisição e implementação;
- Fornecimento e suporte;
- Monitorização.

Para cada um dos quatro domínios, o COBIT estabeleceu objetivos específicos que totalizam vinte e quatro e estão enumerados na figura abaixo referenciada.

**Tabela 4** – Objetivos do COBIT

Planeamento e Organização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definir um Plano Estratégico de TI</li> <li>• Definir a Arquitetura de Informação</li> <li>• Determinar a direcção Tecnológica</li> <li>• Definir os Processos, Organização e Relacionamentos de TI</li> <li>• Definir o Investimento em TI</li> <li>• Comunicar as Diretrizes e Expectativas da Diretoria</li> <li>• Organizar os Recursos Humanos de TI</li> <li>• Organizar a Qualidade</li> <li>• Avaliar e Gerir os Riscos de TI</li> <li>• Planear Projetos</li> </ul>
Aquisição e Implementação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar Soluções</li> <li>• Adquirir e Manter <i>Software</i> Aplicativo</li> <li>• Adquirir e Manter Infraestrutura de Tecnologia</li> <li>• Habilitar Operação e Uso</li> <li>• Adquirir Recursos de TI</li> <li>• Implementar Mudanças</li> <li>• Instalar e Homologar Soluções e Mudanças</li> </ul>
Fornecimento e Suporte	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definir e Organizar Níveis de Serviço</li> <li>• Organizar Serviços de Terceiros</li> <li>• Organizar a Capacidade e Desempenho</li> <li>• Assegurar Continuidade de Serviços</li> <li>• Assegurar a Segurança dos Serviços</li> <li>• Identificar e Alocar Custos</li> <li>• Educar e Treinar Usuários</li> <li>• Organizar a Central de Serviço e os Incidentes</li> <li>• Organizar a Configuração</li> <li>• Identificar os Problemas</li> <li>• Organizar os Dados</li> <li>• Organizar o Ambiente Físico</li> <li>• Organizar as Operações</li> </ul>
Monitorização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitorar e Avaliar o Desempenho</li> <li>• Monitorar e Avaliar os Controlos Internos</li> <li>• Assegurar a Conformidade com Requisitos Externos</li> <li>• Prover a Governança de TI</li> </ul>

**Fonte:** Elaboração própria

*“A metodologia possui três níveis, no nível mais baixo estão às atividades e tarefas relacionadas a um grupo numeroso de 214 objetos de controlo. No primeiro plano estão os processos, que agrupam as principais atividades de TI, facilitando o gerindo os recursos de TI. Os processos encontram-se definidos e classificados em 4 domínios, contendo 34 processos, estes por sua vez serão desmembrados e definidos em atividades e tarefas na organização (COBIT, 2005)”*

## **7.4. ITIL**

A ITIL é uma biblioteca de boas práticas nos serviços de tecnologia da informação, desenvolvida no final dos anos 80 pela CCTA (*Central Computer and Telecommunications Agency*) e atualmente sob custódia da OGC (*Office for Government Commerce*), órgão do Governo britânico, cujo o objetivo pretendia otimizá-los e melhorar os seus processos internos .

A ITIL procura promover a gestão com foco no cliente e na qualidade dos serviços de tecnologia da informação. A ITIL endereça estruturas de processos para a gestão de uma organização de TI, apresentando um conjunto abrangente de processos e procedimentos de gestão, organizados em disciplinas, com os quais uma organização pode fazer a sua gestão tática e operacional com vista a alcançar o alinhamento estratégico com os negócios.

A ITIL proporciona um método de trabalho compreensivo, consistente e coerente para a gestão de TI e os seus processos relacionados, promovendo uma abordagem de elevada qualidade para garantir a eficiência e eficácia da gestão de TI.

As melhores práticas da ITIL são detalhadas em cinco publicações, que fornecem uma abordagem sistemática e profissional para a gestão de serviços de TI de qualidade, permitindo às organizações prestar serviços adequados e garantir que esses serviços correspondem aos objetivos do negócio e equivalem a benefícios.

A edição de 2011 é composta por cinco publicações base, que correspondem a cinco fases do ciclo de vida de serviços ITIL:

- Estratégia de serviço
- Desenho de serviço
- Transição de serviço
- Operação de serviço
- Melhoria de serviço continuada.

**Estratégia de serviço** tem como objetivo ajudar as organizações a melhorar e a desenvolverem-se a longo prazo. Os principais tópicos são a definição do serviço valor, ativos de serviço, análises de mercado.

**Processos abrangidos:**

- Gestão de estratégia;
- Gestão de portfólios de serviços;
- Gestão de relacionamento de negócios;
- Gestão financeira para serviços de TI.

**Desenho de serviço** - Design dentro da ITIL é entendido para englobar todos os elementos relevantes para a prestação de serviços de tecnologia, ao invés de focar apenas na conceção da própria tecnologia. Fornece orientações sobre a conceção de serviços de TI, processos, e outros aspetos do esforço de gestão de serviços.

**Alguns processos abrangidos:**

- Coordenação de projetos;
- Catálogo de serviços, sistemas de gestão de segurança;
- Continuidade do serviço de TI.

**Transição de serviço** - refere-se à prestação de serviços exigidos por um negócio.

**Alguns processos abrangidos:**

- Planeamento de transição e suporte;
- Gestão da mudança;
- Validação e testes de serviço;

- Gestão do conhecimento.

**Operação serviços** - visa proporcionar as melhores práticas para alcançar a entrega de níveis acordados de serviço, o monitoramento de problemas e equilíbrio entre a confiabilidade do serviço e os custos são tomados em consideração.

**Alguns processos:**

- Gestão de eventos;
- Gestão de incidentes;
- Gestão de acesso.

**Melhoria continuada** - tem como objetivo alinhar e realinhar os serviços de TI às necessidades empresariais em constante mudança, por meio de identificação e implementação de melhorias para os serviços TI que suportam o negócio.

**Figura 15** – Visão Global ITIL



Fonte – ITIL



## **Parte II – Parte Prática**

### **1. Enquadramento do estudo Empírico**

Desde os tempos imemoriais que existem atividades comerciais. Pode-se afirmar que o comércio nasceu quando duas pessoas descobriram que se trocassem entre si o que cada uma tinha a mais pelo que cada uma tinha a menos, poderiam ambas as partes ganhar. A troca, uma das componentes fundamentais da atividade comercial, é asseveração de inteligência, em que seres humanos decidem obter bens por necessidade, vontade ou desejo de os possuir, através da comunicação/negociação.

Assim a história do comércio faz parte da história da humanidade uma vez que qualquer ser vivo, para sobreviver e prosperar, tem que satisfazer um conjunto de necessidades básicas.

Com o tempo, tornou-se possível que a produção evoluísse, passou de ser baseada na satisfação das necessidades próprias do produtor (subsistência) para ser centrada na satisfação de necessidades de outros (consumo), dando origem à especialização económica e à produção para o mercado. Em vez de se vender aquilo que sobrava do consumo próprio, passou a produzir-se para vender,

Segundo o estudo do Instituto Nacional de Estatística (INE) deu a conhecer os principais caraterizadores do setor do comércio interno em Portugal, nomeadamente, na atividade de comércio a retalho na qual se incluem os supermercados e outros estabelecimentos generalistas, representam cerca de 13% do total das empresas dedicadas ao retalho, contando-se como o segundo maior volume de negócios de todo o comércio em 2011.

Embora uma parte significativa deste comércio seja ocupada por grandes superfícies, as pequenas unidades continuam a ter o seu espaço, sobretudo pelas características de proximidade aos clientes.

Dado que me propus desenvolver uma ferramenta para utilizar nas PME, foi esse o segmento objeto deste estudo. Com efeito, as grandes superfícies integram grupos empresariais de grande dimensão, onde a auditoria interna já existe como estrutura própria.

Considerando o tempo disponível para este trabalho, o estudo centrou-se nos pequenos supermercados (PME na área de retalho de produtos alimentares) localizados no distrito de Santarém.

**Figura 16** – Mapa do Distrito de Santarém



Fonte: <http://www.mapadeportugal.net/>



No Anexo 1 insere-se o questionário que foi utilizado para efetuar o levantamento da caracterização do setor e para identificar uma primeira linha de necessidades.

Este questionário foi respondido por 43 empresários de pequenos supermercados e os resultados são objeto de tratamento estatístico mais adiante.

Em sequência, e não obstante a intervenção da auditoria interna cobrir uma área muito diversificada, optei por preparar um pacote de questionários de levantamento do sistema de controlo interno, uma vez que assim será possível identificar as eventuais necessidades de diversificação da prestação de serviços de auditoria interna.

Todavia, qualquer trabalho subsequente deverá assentar no levantamento e avaliação do sistema de controlo interno, sendo certo que nalguns casos o essencial poderá mesmo centrar-se neste domínio.

O Anexo 2 apresenta esse mesmo instrumento de levantamento do sistema de controlo interno, o qual foi concebido de uma forma suficientemente abrangente, para poder ser adaptado a diversas realidades. Com efeito, qualquer instrumento desta espécie terá que ser adaptado a cada realidade concreta, face à respetiva caracterização prévia.

Pese embora o estudo se ter centrado nos supermercados, a ferramenta preparada poderá vir a ser usada noutras PME, de diferentes setores de atividade.

O instrumento em causa foi produzido a partir dos conceitos fundamentais do COSO, os quais, aliás, foram acolhidos pelas normas internacionais de auditoria da IFAC, designadamente, na ISA 315. Complementarmente, foram considerados os pontos genericamente atendidos quando analisamos as diversas áreas dos ciclos operacionais.

Apenas com o objetivo de poder testar a aplicabilidade do instrumento preparado, fez-se a sua adaptação e utilização no levantamento do sistema de controlo interno de um dos supermercados que havia respondido ao primeiro conjunto de questionários de caracterização do setor.

Esse levantamento consta no Anexo 3 e as principais conclusões e recomendações estão inseridas no fim de cada módulo dos questionários.

Com efeito, não constituindo objetivo central deste trabalho a avaliação dos sistemas de controlo interno de uma entidade em concreto, tendo tal sido efetuado apenas com o objetivo de testar a aplicação do instrumento de trabalho que foi preparado, entende-

se suficiente a remissão para anexo, quer do levantamento, quer das conclusões e recomendações.

Em jeito de conclusão geral, sempre se dirá que o instrumento de trabalho criado mostrou-se adequado aos objetivos já que, com as necessárias adaptações foi facilmente aplicado a uma entidade em concreto.

Quanto aos resultados, estamos perante uma pequena organização, onde a presença muito assídua do sócio e gerente o envolve diretamente na tomada de decisão e na adoção das medidas preventivas de erros e de fraudes, existindo, por outro lado, uma relação muito próxima com os colaboradores, pelo que a comunicação é muito fluida e rápida, sem as interferências próprias de canais mais longos.

Todavia, como acontece na generalidade destas organizações o sistema de controlo interno não está formalizado e a segregação de funções encontra as barreiras próprias de uma organização com um número escasso de recursos.

O *outsourcing* da contabilidade apenas mitiga o risco de conflito de interesses na preparação das demonstrações financeiras.

Pese embora a análise custo benefício que sempre deverá estar presente no desenvolvimento de qualquer medida de controlo interno, a gestão desta empresa deverá implementar alguma formalização de procedimentos e divulgar pelos seus colaboradores, em ordem a assegurar que não existem desvios na aplicação.

O acompanhamento por parte de auditor interno, com intervenções periódicas junto da entidade constituiria um reforço da garantia da manutenção dos procedimentos instituídos, podendo contribuir para a melhoria de algumas rotinas instituídas.

## 2. Análise dos Dados

O questionário permitiu a recolha de 43 inquéritos validados. Iremos seguidamente proceder à análise dos resultados obtidos com os mesmos questionários, nas suas diversas secções.

No que concerne à primeira secção do questionário (dados relativos à dimensão da empresa), ver Tabela 5, Tabela 6 e Tabela 7, é possível identificar que no que toca ao volume de negócios (a 31 de dezembro de 2013), a média é de 105 940 m€ onde 35,7% das empresas registou um volume de negócios entre 121 000 e 141 000 m€. Verifica-se ainda uma média de ativos de 32 458,54 m€, constatando-se que o número médio de colaboradores é de 2,2 (moda = 2).

Statistics				
		Volume de negócios (2013)	Ativos (Dez 2013)	Nº médio de trabalhadores (2013)
N	Valid	42	41	35
	Missing	1	2	8
Mean		105940,48	32458,54	2,20
Median		110000,00	30400,00	2,00
Mode		100000	30000	2
Std. Deviation		27827,229	15821,536	1,106
Variance		774354663,182	250320987,805	1,224
Skewness		-1,252	,645	,686
Std. Error of Skewness		,365	,369	,398
Kurtosis		1,700	,188	-,256
Std. Error of Kurtosis		,717	,724	,778
Range		123300	64500	4
Minimum		21000	7500	1
Maximum		144300	72000	5
Percentiles	25	93000,00	19000,00	1,00
	50	110000,00	30400,00	2,00
	75	127550,00	40000,00	3,00

**Tabela 5** – Estatística descritiva, relativa à dimensão das empresas

Nº médio de trabalhadores (2013)					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	11	25,6	31,4	31,4
	2	12	27,9	34,3	65,7
	3	7	16,3	20,0	85,7
	4	4	9,3	11,4	97,1
	5	1	2,3	2,9	100,0
	Total	35	81,4	100,0	
Missing	-1	8	18,6		
	Total	43	100,0		

**Tabela 6** – Número médio de trabalhadores

Volume de negócios (2013) (classes)					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<= 41000	2	4,7	4,8	4,8
	41001 - 61000	1	2,3	2,4	7,1
	61001 - 81000	4	9,3	9,5	16,7
	81001 - 101000	11	25,6	26,2	42,9
	101001 - 121000	8	18,6	19,0	61,9
	121001 - 141000	15	34,9	35,7	97,6
	141001+	1	2,3	2,4	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 7 – Classes de volume de negócio

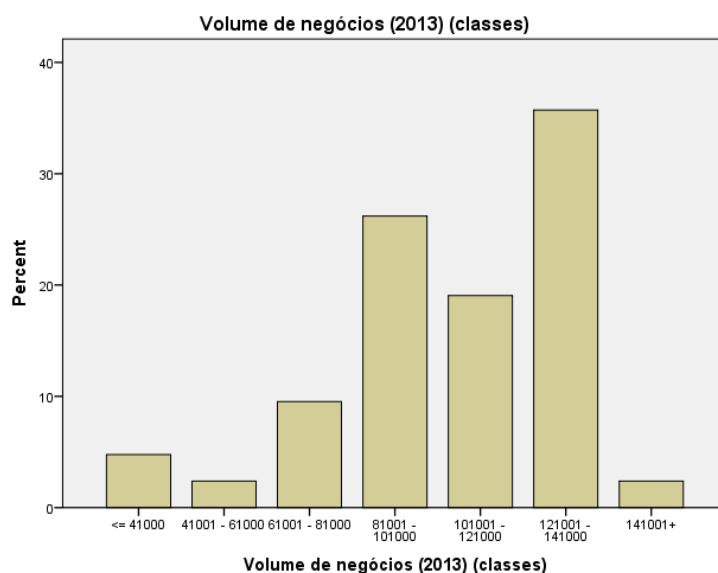


Figura 17 – Volume de negócio a 31 de dezembro de 2013

As tabelas seguintes (Tabela 8 a Tabela 16) pretendem caracterizar outros aspetos das empresas, nomeadamente ao nível da capacidade instalada, ao nível do número de lojas, a utilização de marca, a sua antiguidade e membros na administração / gestão da empresa. É pois possível verificar que as empresas possuem uma loja, que 74,4% das respostas validadas indicam que trabalham com uma marca própria por oposição a uma marca franchisada. São tipicamente empresas familiares (88,4%) relativamente novas, com uma média aproximada de 9 ano (moda = 7). Quanto ao número total de elementos na administração da empresa, 76,2% indicam que esta é composta por apenas um elemento. Apenas 14,3% das respostas indicam 3 ou mais elementos na administração. No que toca à

fiscalização, 97,4% das respostas revelam que esta é efetuada por TOC's. Apenas uma das respostas validadas indica que esta fiscalização é efetuada por um ROC.

Statistics								
		Nº total lojas	Nº lojas Santarém	Marca	Antiguidade	Tipo de empresa	Nº membros administração	Nº membros não sócios
N	Valid	43	42	42	42	43	42	43
	Missing	0	1	1	1	0	1	0
Mean		1,28	1,26	1,29	9,36	1,12	1,40	,44
Median		1,00	1,00	1,00	8,00	1,00	1,00	,00
Mode		1	1	1	7	1	1	0
Std. Deviation		,504	,497	,457	5,391	,324	,798	,825
Variance		,254	,247	,209	29,064	,105	,637	,681
Skewness		1,593	1,733	,984	1,560	2,481	1,838	1,660
Std. Error of Skewness		,361	,365	,365	,365	,361	,365	,361
Kurtosis		1,756	2,306	-1,085	3,152	4,359	2,271	1,499
Std. Error of Kurtosis		,709	,717	,717	,717	,709	,717	,709
Range		2	2	1	26	1	3	3
Minimum		1	1	1	1	1	1	0
Maximum		3	3	2	27	2	4	3
Percentiles	25	1,00	1,00	1,00	6,00	1,00	1,00	,00
	50	1,00	1,00	1,00	8,00	1,00	1,00	,00
	75	2,00	1,25	2,00	12,00	1,00	1,25	1,00

**Tabela 8** – Estatística descritiva relativa às características das empresas

Nº total lojas					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	74,4	74,4	74,4
	2	10	23,3	23,3	97,7
	3	1	2,3	2,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

**Tabela 9** – Número total de lojas

Nº lojas Santarém					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	74,4	76,2	76,2
	2	9	20,9	21,4	97,6
	3	1	2,3	2,4	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
	Total	43	100,0		

**Tabela 10** – Número de lojas no distrito de Santarém

Marca					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Marca própria	30	69,8	71,4	71,4
	Franchise	12	27,9	28,6	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

**Tabela 11** – Uso de marca

Tipo de empresa					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Emp familiar	38	88,4	88,4	88,4
	Emp não familiar	5	11,6	11,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

**Tabela 12** – Empresa familiar versus empresa não familiar

Nº membros administração					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	74,4	76,2	76,2
	2	4	9,3	9,5	85,7
	3	5	11,6	11,9	97,6
	4	1	2,3	2,4	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

**Tabela 13** – Número de membros na administração / gestão das empresas

Nº membros não sócios					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	32	74,4	74,4	74,4
	1	4	9,3	9,3	83,7
	2	6	14,0	14,0	97,7
	3	1	2,3	2,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

**Tabela 14** – Número de membros não sócios ou acionistas na administração / gestão das empresas

Fiscalização					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	TOC	37	86,0	97,4	97,4
	ROC	1	2,3	2,6	100,0
	Total	38	88,4	100,0	
Missing	-1	5	11,6		
Total		43	100,0		

**Tabela 15** – Responsabilidade da fiscalização

Fiscalização obrigatória					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	35	81,4	100,0	100,0
Missing	-1	8	18,6		
Total		43	100,0		

Tabela 16 – Fiscalização obrigatória

Dado que nenhuma empresa indica que a fiscalização é feita por um auditor interno, interessa aferir qual a importância que as empresas atribuem ao auditor interno e se este seria um elemento a colaborar nas empresas.

Verifica-se assim que quase metade das respostas validadas (46,6%) indicam que a os serviços de um auditor interno é de muita ou extrema importância na sua atividade por oposição aos 16,3% que não atribuem qualquer importância à existência de um auditor interno na empresa (ver Tabela 18). No que toca à contratação de um auditor interno, 14,6% afirmam estarem muito interessados ou extremamente interessados (em regime de *part-time*) mas apenas 8,6% estariam muito interessados na contratação de um auditor interno em regime de *full-time*, ver Tabela 17, Tabela 19 e Tabela 20. Interessante será notar que apenas 2 dos inquiridos que apesar de atribuírem uma importância extrema ao auditor interno, admitem estarem extremamente interessados na contratação de um auditor interno em regime de *part-time* e 1 em regime de *full time*, ver Tabela 21 e Tabela 22.

Statistics				
		Importância auditor interno	Disposto a contratar auditor interno	Disposto a contratar auditor interno
N	Valid	43	41	35
	Missing	0	2	8
Mean		3,09	2,24	1,54
Median		3,00	2,00	1,00
Mode		4	1	1
Std. Deviation		1,324	1,220	,950
Variance		1,753	1,489	,903
Skewness		-,243	,807	1,725
Std. Error of Skewness		,361	,369	,398
Kurtosis		-1,130	-,119	1,917
Std. Error of Kurtosis		,709	,724	,778
Range		4	4	3
Minimum		1	1	1
Maximum		5	5	4
Percentiles	25	2,00	1,00	1,00
	50	3,00	2,00	1,00
	75	4,00	3,00	2,00

Tabela 17 – Estatística descritiva relativa ao auditor interno

Importância auditor interno					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	7	16,3	16,3	16,3
	Alguma importância	8	18,6	18,6	34,9
	Importância razoável	8	18,6	18,6	53,5
	Muita importância	14	32,6	32,6	86,0
	Importância extrema	6	14,0	14,0	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 18 – Importância dada ao auditor interno

Disposto a contratar auditor interno					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada interessado	14	32,6	34,1	34,1
	Pouco interessado	12	27,9	29,3	63,4
	Razoavelmente interessado	9	20,9	22,0	85,4
	Muito interessado	3	7,0	7,3	92,7
	Extremamente interessado	3	7,0	7,3	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
	Total	43	100,0		

Tabela 19 – Disposição para a contratação de um auditor a *part-time*

Disposto a contratar auditor interno					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nada interessado	24	55,8	68,6	68,6
	Pouco interessado	6	14,0	17,1	85,7
	Razoavelmente interessado	2	4,7	5,7	91,4
	Muito interessado	3	7,0	8,6	100,0
	Total	35	81,4	100,0	
Missing	-1	8	18,6		
	Total	43	100,0		

Tabela 20 – Disposição para a contratação de um auditor a *full-time*

Importância auditor interno * Disposto a contratar auditor interno Crosstabulation								
Count		Disposto a contratar auditor interno						
		Nada interessado	Pouco interessado	Razoavelmente interessado	Muito interessado	Extremamente interessado	Total	
Importância auditor interno	Nenhuma importância	7	0	0	0	0	7	
	Alguma importância	3	4	1	0	0	8	
	Importância razoável	1	4	2	1	0	8	
	Muita importância	3	2	4	2	1	12	
	Importância extrema	0	2	2	0	2	6	
Total		14	12	9	3	3	41	

Tabela 21 – Cruzamento entre a importância do auditor interno e a disposição para a contratação de um auditor interno em regime de *part-time*



**Importância auditor interno \* Disposto a contratar auditor interno Crosstabulation**

Count		Disposto a contratar auditor interno					Total
		Nada interessado	Pouco interessado	Razoavelmente interessado	Muito interessado	Extremamente interessado	
Importância auditor interno	Nenhuma importância	7	0	0	0	0	7
	Alguma importância	3	4	1	0	0	8
	Importância razoável	1	4	2	1	0	8
	Muita importância	3	2	4	2	1	12
	Importância extrema	0	2	2	0	2	6
Total		14	12	9	3	3	41

**Tabela 22** – Cruzamento entre a importância do auditor interno e a disposição para a contratação de um auditor interno em regime de *full-time*

No que toca à importância dada à deteção de fraudes, 67,4% dos inquiridos atribuem muita ou extrema importância, e 76,8% dos inquiridos atribuem muita ou extrema importância à avaliação dos riscos do negócio. Estes níveis passam para 41,9% quando se pretende avaliar a importância atribuída à avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno, subindo para 74,5% quando se fala da importância atribuída à confiança na informação financeira e contabilística e 86% no que concerne ao cumprimento das normas e da lei (ver Tabela 23 a Tabela 27).

**Prevenção e deteção de fraudes**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	4	9,3	9,3	11,6
	Importância razoável	9	20,9	20,9	32,6
	Muita importância	21	48,8	48,8	81,4
	Importância extrema	8	18,6	18,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

**Tabela 23** – Importância dada à prevenção e deteção de fraudes**Avaliação dos riscos de negócio**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	2	4,7	4,7	7,0
	Importância razoável	7	16,3	16,3	23,3
	Muita importância	26	60,5	60,5	83,7
	Importância extrema	7	16,3	16,3	100,0
Total		43	100,0	100,0	

**Tabela 24** – Importância dada à avaliação dos riscos de negócio

<b>Avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Nenhuma importância	5	11,6	11,6	11,6
	Alguma importância	6	14,0	14,0	25,6
	Importância razoável	14	32,6	32,6	58,1
	Muita importância	14	32,6	32,6	90,7
	Importância extrema	4	9,3	9,3	100,0
	<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Tabela 25 – Importância dada à avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno

<b>Confiança na informação financeira e contabilística</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	2	4,7	4,7	7,0
	Importância razoável	8	18,6	18,6	25,6
	Muita importância	14	32,6	32,6	58,1
	Importância extrema	18	41,9	41,9	100,0
	<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Tabela 26 – Importância atribuída à confiança na informação financeira e contabilística

<b>Cumprimentos das normas e lei</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Alguma importância	2	4,7	4,7	4,7
	Importância razoável	4	9,3	9,3	14,0
	Muita importância	24	55,8	55,8	69,8
	Importância extrema	13	30,2	30,2	100,0
	<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Tabela 27 – Importância atribuída ao cumprimento das normas e lei

Quando questionados sobre a importância que atribuem às diferentes fontes de fraude, das fontes apontadas será curioso notar que os índices de importância mais elevados estão associados às fraudes com funcionários e com clientes, ver Tabela 28 a Tabela 31.

<b>Imp fraudes de funcionários</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	1	4	9,3	9,3	9,3
	2	8	18,6	18,6	27,9
	3	9	20,9	20,9	48,8
	4	22	51,2	51,2	100,0
	<b>Total</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Tabela 28 – Importância atribuída à deteção de fraudes pelos funcionários

<b>Imp fraudes de clientes</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	7,0	7,0	7,0
	2	5	11,6	11,6	18,6
	3	19	44,2	44,2	62,8
	4	15	34,9	34,9	97,7
	5	1	2,3	2,3	100,0
Total		43	100,0	100,0	

Tabela 29 – Importância atribuída à detecção de fraudes pelos clientes

<b>Imp fraudes de fornecedores</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	4,7	4,7	4,7
	2	24	55,8	55,8	60,5
	3	12	27,9	27,9	88,4
	4	5	11,6	11,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

Tabela 30 – Importância atribuída à detecção de fraudes pelos fornecedores

<b>Imp fraudes de outros</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	21	48,8	77,8	77,8
	2	1	2,3	3,7	81,5
	3	2	4,7	7,4	88,9
	4	3	7,0	11,1	100,0
Total		27	62,8	100,0	
Missing	-1	16	37,2		
Total		43	100,0		

Tabela 31 – Importância atribuída à detecção de fraudes por outras fontes

No que toca à avaliação e melhoria nos sistemas de controlo interno e a importância atribuída ao “ciclo de vendas e recebimentos”, ao “ciclo de compras de mercadorias e pagamentos de fornecedores”, ao “ciclo de pessoal e pagamento ao pessoal” ao “ciclo de gestão de *stocks* e controlo de margens”, ao “ciclo de compras de imobilizado e pagamentos a fornecedores de imobilizado”, ao “ciclo de aquisição de serviços e pagamentos”, é de notar que a maior importância é atribuída ao ciclo de vendas e recebimentos, seguida pelo ciclo de pessoal e pagamento ao pessoal, ver Tabela 32 a Tabela 38.

Imp ciclo de vendas e recebimentos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2,3	2,3	2,3
	3	4	9,3	9,3	11,6
	4	3	7,0	7,0	18,6
	5	11	25,6	25,6	44,2
	6	8	18,6	18,6	62,8
	7	16	37,2	37,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 32 – Importância atribuída ao ciclo de vendas e recebimentos

Imp ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,3	2,3	2,3
	2	2	4,7	4,7	7,0
	3	5	11,6	11,6	18,6
	4	15	34,9	34,9	53,5
	5	6	14,0	14,0	67,4
	6	11	25,6	25,6	93,0
	7	3	7,0	7,0	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 33 – Importância atribuída ao ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores

Imp ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,3	2,3	2,3
	2	1	2,3	2,3	4,7
	3	2	4,7	4,7	9,3
	4	9	20,9	20,9	30,2
	5	8	18,6	18,6	48,8
	6	19	44,2	44,2	93,0
	7	3	7,0	7,0	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 34 – Importância atribuída ao ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal

Imp ciclo de gestão de stocks e controlo de margens					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,3	2,3	2,3
	2	2	4,7	4,7	7,0
	3	12	27,9	27,9	34,9
	4	8	18,6	18,6	53,5
	5	7	16,3	16,3	69,8
	6	1	2,3	2,3	72,1
	7	12	27,9	27,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 35 – Importância atribuída ao ciclo de gestão de *stocks* e controlo de margens

Imp ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,3	2,3	2,3
	2	10	23,3	23,3	25,6
	3	21	48,8	48,8	74,4
	4	4	9,3	9,3	83,7
	5	2	4,7	4,7	88,4
	6	4	9,3	9,3	97,7
	7	1	2,3	2,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

**Tabela 36** – Importância atribuída ao ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores

Imp ciclo de aquisição de serviços e pagamentos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2	4,7	4,7	4,7
	2	22	51,2	51,2	55,8
	3	6	14,0	14,0	69,8
	4	7	16,3	16,3	86,0
	5	1	2,3	2,3	88,4
	6	1	2,3	2,3	90,7
	7	4	9,3	9,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

**Tabela 37** – Importância atribuída ao ciclo de aquisição de serviços e pagamentos

Imp outro ciclo					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	46,5	90,9	90,9
	4	1	2,3	4,5	95,5
	6	1	2,3	4,5	100,0
	Total	22	51,2	100,0	
Missing	-1	21	48,8		
	Total	43	100,0		

**Tabela 38** – Importância atribuída a outros ciclos

No âmbito da auditoria interna e quando se pretende avaliar a importância da avaliação dos riscos de negócio nas componentes “operacional”, “financeiro”, tecnologias de informação”, “informação para a tomada de decisão”, “recursos humanos” e o “contexto”, ver Tabela 39 a Tabela 44, a componente de avaliação dos riscos de negócio a que é atribuída a maior importância (média) é a componente financeira, e por oposição a componente de avaliação dos riscos de negócio a que é atribuída menor importância é a componente de recursos humanos.

<b>Aval risco operacional</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Irrelevante	2	4,7	4,8	4,8
	Baixo	2	4,7	4,8	9,5
	Médio	13	30,2	31,0	40,5
	Alto	8	18,6	19,0	59,5
	Iminente	17	39,5	40,5	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
<b>Total</b>		<b>43</b>	<b>100,0</b>		

Tabela 39 – Avaliação dos riscos do negócio, operacional

<b>Aval risco financeiro</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Irrelevante	2	4,7	4,8	4,8
	Baixo	3	7,0	7,1	11,9
	Médio	4	9,3	9,5	21,4
	Alto	15	34,9	35,7	57,1
	Iminente	18	41,9	42,9	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
<b>Total</b>		<b>43</b>	<b>100,0</b>		

Tabela 40 – Avaliação dos riscos do negócio, financeiro

<b>Aval risco tecnologias de informação</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Irrelevante	4	9,3	9,8	9,8
	Baixo	6	14,0	14,6	24,4
	Médio	12	27,9	29,3	53,7
	Alto	9	20,9	22,0	75,6
	Iminente	10	23,3	24,4	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
<b>Total</b>		<b>43</b>	<b>100,0</b>		

Tabela 41 – Avaliação dos riscos do negócio, tecnologias de informação

<b>Aval risco informação para a tomada de decisão</b>					
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
Valid	Irrelevante	4	9,3	9,5	9,5
	Baixo	3	7,0	7,1	16,7
	Médio	10	23,3	23,8	40,5
	Alto	18	41,9	42,9	83,3
	Iminente	7	16,3	16,7	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
<b>Total</b>		<b>43</b>	<b>100,0</b>		

Tabela 42 – Avaliação dos riscos do negócio, informação para a tomada de decisão

Aval risco recursos humanos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Irrelevante	3	7,0	7,1	7,1
	Baixo	9	20,9	21,4	28,6
	Médio	15	34,9	35,7	64,3
	Alto	12	27,9	28,6	92,9
	Iminente	3	7,0	7,1	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 43 – Avaliação dos riscos do negócio, recursos humanos

Aval risco contexto					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Irrelevante	5	11,6	12,8	12,8
	Baixo	7	16,3	17,9	30,8
	Médio	12	27,9	30,8	61,5
	Alto	4	9,3	10,3	71,8
	Iminente	11	25,6	28,2	100,0
	Total	39	90,7	100,0	
Missing	-1	4	9,3		
Total		43	100,0		

Tabela 44 – Avaliação dos riscos do negócio, contexto

Caixa e depósitos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Alguma importância	2	4,7	4,7	4,7
	Importância razoável	5	11,6	11,6	16,3
	Muita importância	10	23,3	23,3	39,5
	Importância extrema	26	60,5	60,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 45 – Confiança na informação: caixa e depósitos

Clientes					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	1	2,3	2,3	4,7
	Importância razoável	11	25,6	25,6	30,2
	Muita importância	12	27,9	27,9	58,1
	Importância extrema	18	41,9	41,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 46 – Confiança na informação: clientes

		Fornecedores			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Alguma importância	4	9,3	9,3	9,3
	Importância razoável	14	32,6	32,6	41,9
	Muita importância	18	41,9	41,9	83,7
	Importância extrema	7	16,3	16,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 47 – Confiança na informação: fornecedores

		Estado			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	4	9,3	9,3	9,3
	Alguma importância	2	4,7	4,7	14,0
	Importância razoável	13	30,2	30,2	44,2
	Muita importância	11	25,6	25,6	69,8
	Importância extrema	13	30,2	30,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 48 – Confiança na informação: Estado

		Contas a receber			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	2	4,7	4,8	4,8
	Alguma importância	1	2,3	2,4	7,1
	Importância razoável	14	32,6	33,3	40,5
	Muita importância	13	30,2	31,0	71,4
	Importância extrema	12	27,9	28,6	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 49 – Confiança na informação: contas a receber

		Contas a pagar			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	2	4,7	4,7	4,7
	Alguma importância	4	9,3	9,3	14,0
	Importância razoável	8	18,6	18,6	32,6
	Muita importância	12	27,9	27,9	60,5
	Importância extrema	17	39,5	39,5	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 50 – Confiança na informação: contas a pagar



Diferimentos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	12	27,9	29,3	29,3
	Alguma importância	9	20,9	22,0	51,2
	Importância razoável	11	25,6	26,8	78,0
	Muita importância	7	16,3	17,1	95,1
	Importância extrema	2	4,7	4,9	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 51 – Confiança na informação: diferimentos

Inventários					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	5	11,6	11,6	14,0
	Importância razoável	16	37,2	37,2	51,2
	Muita importância	9	20,9	20,9	72,1
	Importância extrema	12	27,9	27,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 52 – Confiança na informação: inventários

Ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	5	11,6	12,2	12,2
	Alguma importância	13	30,2	31,7	43,9
	Importância razoável	13	30,2	31,7	75,6
	Muita importância	8	18,6	19,5	95,1
	Importância extrema	2	4,7	4,9	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 53 – Confiança na informação: ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento

Financiamentos obtidos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	5	11,6	11,9	11,9
	Alguma importância	5	11,6	11,9	23,8
	Importância razoável	9	20,9	21,4	45,2
	Muita importância	19	44,2	45,2	90,5
	Importância extrema	4	9,3	9,5	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 54 – Confiança na informação: financiamentos obtidos

Capitais próprios					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	4	9,3	9,5	9,5
	Alguma importância	13	30,2	31,0	40,5
	Importância razoável	11	25,6	26,2	66,7
	Muita importância	7	16,3	16,7	83,3
	Importância extrema	7	16,3	16,7	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 55 – Confiança na informação: capitais próprios

Vendas					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Alguma importância	3	7,0	7,1	7,1
	Importância razoável	8	18,6	19,0	26,2
	Muita importância	16	37,2	38,1	64,3
	Importância extrema	15	34,9	35,7	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 56 – Confiança na informação: vendas

Prestações de serviços					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	11	25,6	26,8	26,8
	Alguma importância	5	11,6	12,2	39,0
	Importância razoável	7	16,3	17,1	56,1
	Muita importância	16	37,2	39,0	95,1
	Importância extrema	2	4,7	4,9	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 57 – Confiança na informação: prestação de serviços

Subsídios à exploração					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	15	34,9	36,6	36,6
	Alguma importância	10	23,3	24,4	61,0
	Importância razoável	9	20,9	22,0	82,9
	Muita importância	5	11,6	12,2	95,1
	Importância extrema	2	4,7	4,9	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 58 – Confiança na informação: subsídios à exploração

Outros rendimentos					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	14	32,6	34,1	34,1
	Alguma importância	10	23,3	24,4	58,5
	Importância razoável	8	18,6	19,5	78,0
	Muita importância	5	11,6	12,2	90,2
	Importância extrema	4	9,3	9,8	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 59 – Confiança na informação: outros investimentos

CMVMC					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	15	34,9	38,5	38,5
	Alguma importância	4	9,3	10,3	48,7
	Importância razoável	5	11,6	12,8	61,5
	Muita importância	12	27,9	30,8	92,3
	Importância extrema	3	7,0	7,7	100,0
	Total	39	90,7	100,0	
Missing	-1	4	9,3		
Total		43	100,0		

Tabela 60 – Confiança na informação: CMVMC

FSE					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	16	37,2	42,1	42,1
	Alguma importância	5	11,6	13,2	55,3
	Importância razoável	4	9,3	10,5	65,8
	Muita importância	13	30,2	34,2	100,0
	Total	38	88,4	100,0	
Missing	-1	5	11,6		
Total		43	100,0		

Tabela 61 – Confiança na informação: FSE

Gastos com pessoal					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	2	4,7	4,7	4,7
	Alguma importância	1	2,3	2,3	7,0
	Importância razoável	13	30,2	30,2	37,2
	Muita importância	12	27,9	27,9	65,1
	Importância extrema	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 62 – Confiança na informação: gastos com pessoal

<b>Depreciações</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	6	14,0	14,6	14,6
	Alguma importância	10	23,3	24,4	39,0
	Importância razoável	17	39,5	41,5	80,5
	Muita importância	8	18,6	19,5	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

Tabela 63 – Confiança na informação: depreciações

<b>Gastos de financiamento</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	3	7,0	7,0	7,0
	Alguma importância	10	23,3	23,3	30,2
	Importância razoável	12	27,9	27,9	58,1
	Muita importância	15	34,9	34,9	93,0
	Importância extrema	3	7,0	7,0	100,0
Total		43	100,0	100,0	

Tabela 64 – Confiança na informação: gastos de financiamentos

<b>Outros gastos</b>					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	19	44,2	45,2	45,2
	Alguma importância	9	20,9	21,4	66,7
	Importância razoável	7	16,3	16,7	83,3
	Muita importância	5	11,6	11,9	95,2
	Importância extrema	2	4,7	4,8	100,0
Total		42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 65 – Confiança na informação: outros gastos

Ainda no âmbito da auditoria interna e querendo perceber a importância dada ao cumprimento das normas e leis, nomeadamente no que toca à legislação “fiscal”, de “concorrência”, do “trabalho e laboral”, da “qualidade” ou “outras”, a maior preocupação, i.e., a maior importância dada é para com a legislação fiscal, seguida de uma importância ainda significativa para com a legislação laboral e do trabalho. Mesmo existindo a possibilidade de discriminar outras normas e leis não enquadradas nos contextos discriminados anteriormente, não há registos significativos sobre outras normas ou legislação, conforme Tabela 66 a Tabela 70.

Legislação fiscal					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Alguma importância	2	4,7	4,8	4,8
	Importância razoável	5	11,6	11,9	16,7
	Muita importância	6	14,0	14,3	31,0
	Importância extrema	29	67,4	69,0	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

Tabela 66 – Cumprimento das normas e leis: legislação fiscal

Legislação concorrência					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	2	4,7	4,7	4,7
	Alguma importância	5	11,6	11,6	16,3
	Importância razoável	13	30,2	30,2	46,5
	Muita importância	14	32,6	32,6	79,1
	Importância extrema	9	20,9	20,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 67 – Cumprimento das normas e leis: legislação da concorrência

Legislação do trabalho					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	1	2,3	2,3	2,3
	Alguma importância	5	11,6	11,6	14,0
	Importância razoável	8	18,6	18,6	32,6
	Muita importância	14	32,6	32,6	65,1
	Importância extrema	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 68 – Cumprimento das normas e leis: legislação do trabalho e laboral

Legislação qualidade					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	4	9,3	9,3	9,3
	Alguma importância	8	18,6	18,6	27,9
	Importância razoável	5	11,6	11,6	39,5
	Muita importância	16	37,2	37,2	76,7
	Importância extrema	10	23,3	23,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Tabela 69 – Cumprimento das normas e leis: legislação da qualidade

Outra					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nenhuma importância	9	20,9	69,2	69,2
	Importância razoável	1	2,3	7,7	76,9
	Muita importância	2	4,7	15,4	92,3
	Importância extrema	1	2,3	7,7	100,0
	Total	13	30,2	100,0	
Missing	-1	30	69,8		
Total		43	100,0		

Tabela 70 – Cumprimento das normas e leis: outras normas e leis

Uma das peças importantes na auditoria é o relatório. A forma como estes se apresenta tem um impacto imediato na forma como é percecionado. No que toca à dimensão do relatório, a grande maioria, 56,1% das respostas validadas entende que o relatório deve ter até 10 páginas, e 88,1% ainda que este deve ser acompanhado por ilustrações a cores. Para além das ilustrações a cores, 73,2% pretende ainda que o relatório seja acompanhado por gráficos, ver Tabela 71 a Tabela 73.

Uma outra questão no que diretamente diz respeito à forma como o relatório é apresentado, é a questão da linguagem e a utilização dos termos técnicos. Aqui o inquérito mostra uma divisão clara entre a utilização de “linguagem normal e da atividade da distribuição” e um misto entre “linguagem técnica de auditoria” e a dita “linguagem normal e da atividade da distribuição”. Estas duas opções acolhem 48,8% das respostas, conforme Tabela 74. Apesar desta divisão equitativa entre as duas opções apresentadas, é clara a necessidade de incluir uma linguagem, dita de “normal”, incluindo aqui termos específicos (mas usuais) da atividade da distribuição. Também parece evidente que apesar de serem muito poucos os que pretendem relatórios com uma linguagem técnica de auditoria, também não é de descuidar que há evidência para entender que alguma linguagem técnica de auditoria deve ser incluída no relatório.

Nº páginas					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Até 3 páginas	17	39,5	41,5	41,5
	Até 10 páginas	23	53,5	56,1	97,6
	Até 25 páginas	1	2,3	2,4	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

**Tabela 71** – Dimensão dos relatórios

Ilustrações a cores					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	37	86,0	88,1	88,1
	Não	5	11,6	11,9	100,0
	Total	42	97,7	100,0	
Missing	-1	1	2,3		
Total		43	100,0		

**Tabela 72** – Informação complementar: ilustrações a cores

**Gráficos**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	30	69,8	73,2	73,2
	Não	11	25,6	26,8	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

**Tabela 73** – Informação complementar: gráficos**Linguagem**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Linguagem técnica de auditoria	1	2,3	2,4	2,4
	Linguagem normal e da actividade de distribuição	20	46,5	48,8	51,2
	Linguagem técnica e normal	20	46,5	48,8	100,0
	Total	41	95,3	100,0	
Missing	-1	2	4,7		
Total		43	100,0		

**Tabela 74** – Linguagem utilizada

Voltando à importância que é atribuída à “prevenção e detecção de fraudes”, “avaliação dos riscos do negócio”, “avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno”, “confiança na informação financeira e contabilística” e “cumprimento das normas e leis”, procedeu-se a uma análise fatorial em componentes principais a fim de aferir se existem fatores latentes que condicionem as respostas obtidas e até que ponto esses fatores são responsáveis (e a que nível) da explicação da variância.

A matriz de correlação (Tabela 75), demonstra a existência de associações significativas entre as variáveis utilizadas para o efeito, sendo a associação mais significativa registada entre a “prevenção e detecção de fraudes” e a avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno”, ( $r=0,686$ , sig. = 0,000).

Correlation Matrix						
		Prevenção e deteção de fraudes	Avaliação dos riscos de negócio	Avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno	Confiança na informação financeira e contabilística	Cumprimentos das normas e lei
Correlation	Prevenção e deteção de fraudes	1,000	,502	,686	,242	,241
	Avaliação dos riscos de negócio	,502	1,000	,517	,573	,141
	Avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno	,686	,517	1,000	,341	,226
	Confiança na informação financeira e contabilística	,242	,573	,341	1,000	,484
	Cumprimentos das normas e lei	,241	,141	,226	,484	1,000
Sig. (1-tailed)	Prevenção e deteção de fraudes		,000	,000	,059	,060
	Avaliação dos riscos de negócio	,000		,000	,000	,183
	Avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno	,000	,000		,013	,072
	Confiança na informação financeira e contabilística	,059	,000	,013		,001
	Cumprimentos das normas e lei	,060	,183	,072	,001	

Tabela 75 – Matriz de correlação

O teste de adequação de Kaiser-Meyer-Olkin e o teste de esfericidade de Bartlett permitem por um lado dizer que os dados são razoáveis para se proceder a uma análise factorial e por outro lado que as associações detectadas através da matriz de correlação são válidas uma vez que esta matriz não é uma matriz identidade, com um baixo nível de significância (Tabela 76).

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,605
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	71,102
	df	10
	Sig.	,000

Tabela 76 – Teste de adequação e esfericidade

É possível identificar, conforme Tabela 77, que com apenas duas componentes é possível obter um poder explicativo da variância na ordem dos 73,7%.

As duas componentes identificadas são constituídas por (ver Tabela 78):

Componente 1 – “prevenção e deteção de fraudes”, “avaliação dos riscos de negócio”, “avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno”;



Componente 2 – “confiança na informação financeira e contabilística”, “cumprimento de normas e leis”.

Total Variance Explained										
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings			
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	
1	2,618	52,369	52,369	2,618	52,369	52,369	2,149	42,973	42,973	
2	1,065	21,307	73,676	1,065	21,307	73,676	1,535	30,703	73,676	
3	,744	14,885	88,560							
4	,333	6,653	95,213							
5	,239	4,787	100,000							

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Tabela 77 – Variância explicada**

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
Prevenção e deteção de fraudes	,870	,072
Avaliação dos riscos de negócio	,732	,325
Avaliação e melhorias nos sistemas de controlo interno	,869	,133
Confiança na informação financeira e contabilística	,316	,820
Cumprimentos das normas e lei	,044	,857

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

**Tabela 78 – Composição das componentes**

Procedeu-se de forma análoga para a importância atribuída aos diversos ciclos, a saber, “ciclo de vendas e recebimentos”, “ciclo de compras de mercadorias e pagamento a fornecedores”, “ciclo de pessoal e pagamentos a pessoal”, “ciclo de gestão de *stocks* e controlo de margens”, “ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores”, “ciclo de aquisição de serviços e pagamentos” e “outro ciclo”.

Da análise da matriz de correlação (Tabela 79), é possível identificar que a associação mais significativa reside entre a importância atribuída ao “ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores” com a importância atribuída a “outro ciclo”. Este último não identificado.

Correlation Matrix								
		Imp ciclo de vendas e recebimentos	Imp ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores	Imp ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal	Imp ciclo de gestão de stocks e controlo de margens	Imp ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores	Imp ciclo de aquisição de serviços e pagamentos	Imp outro ciclo
Correlation	Imp ciclo de vendas e recebimentos	1,000	,214	-,384	-,100	-,083	-,361	-,438
	Imp ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores	,214	1,000	,068	,314	-,522	-,522	-,706
	Imp ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal	-,384	,068	1,000	-,331	-,360	,004	-,003
	Imp ciclo de gestão de stocks e controlo de margens	-,100	,314	-,331	1,000	-,010	-,273	-,368
	Imp ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores	-,083	-,522	-,360	-,010	1,000	-,158	,412
	Imp ciclo de aquisição de serviços e pagamentos	-,361	-,522	,004	-,273	-,158	1,000	,312
	Imp outro ciclo	-,438	-,706	-,003	-,368	,412	,312	1,000
Sig. (1-tailed)	Imp ciclo de vendas e recebimentos		,169	,039	,328	,356	,049	,021
	Imp ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores		,169	,382	,077	,006	,006	,000
	Imp ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal		,039	,382	,066	,050	,493	,495
	Imp ciclo de gestão de stocks e controlo de margens		,328	,077	,066	,482	,110	,046
	Imp ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores		,356	,006	,050	,482	,241	,028
	Imp ciclo de aquisição de serviços e pagamentos		,049	,006	,493	,110	,241	,079
	Imp outro ciclo		,021	,495	,046	,028	,079	

Tabela 79 – Matriz de correlação

O teste de adequação de *Kaiser-Meyer-Olkin* indica-nos uma muito fraca adequação dos dados a uma análise fatorial ( $KMO=0,189$ ) mas o teste de esfericidade de Bartlett indica-nos que a matriz de correlação é diferente de uma matriz identidade e como tal as associações verificadas são significativas, ver Tabela 80. Apesar das limitações que deverão ser incluídas nas conclusões, foi opção continuar com a análise fatorial em componentes principais.

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,189
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	72,559
	df	21
	Sig.	,000

Tabela 80 – Teste de adequação e esfericidade

Da Tabela 81 é possível identificar a existência de 3 componentes que conjuntamente são responsáveis por explicar 76,6% da variância e que essas três componentes são assim constituídas (Tabela 82):

Componente 1: “ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores”, “ciclo de aquisição de serviços e pagamentos” e “outro ciclo”;

Componente 2: “ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal” e “ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores”;

Componente 3: “ciclo de vendas e recebimentos” e “ciclo de gestão de *stocks* e controlo de margens”.

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2,604	37,204	37,204	2,604	37,204	37,204	2,572	36,737	36,737
2	1,646	23,515	60,719	1,646	23,515	60,719	1,646	23,516	60,252
3	1,114	15,911	76,630	1,114	15,911	76,630	1,146	16,377	76,630
4	,942	13,459	90,088						
5	,374	5,348	95,436						
6	,284	4,053	99,489						
7	,036	,511	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Tabela 81** – Total da variância explicada

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>			
	Component		
	1	2	3
Imp ciclo de vendas e recebimentos	-,424	,277	-,824
Imp ciclo de compras de mercadorias e pagamentos a fornecedores	-,876	-,277	,008
Imp ciclo de pessoal e pagamentos ao pessoal	,125	-,820	,119
Imp ciclo de gestão de stocks e controlo de margens	-,584	,371	,645
Imp ciclo de compras de imobilizado e pagamento a fornecedores	,401	,763	,067
Imp ciclo de aquisição de serviços e pagamentos	,619	-,272	,115
Imp outro ciclo	,850	,163	,139

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser

Normalization.

a. Rotation converged in 23 iterations.

**Tabela 82** – Composição das componentes

Procedendo ainda de igual forma para a avaliação dos riscos de negócio, tendo por base a avaliação feita pelo inquiridos aos níveis “operacional”, “financeiro”, “tecnologias

de informação”, “informação para a tomada de decisões”, “recursos humanos” e “contexto”, depreende-se que estas avaliações de risco não estão associadas entre si de forma clara, sendo que os coeficientes de correlação (Tabela 83), apesar de alguns serem estatisticamente significativos, também é verdade que muitas das associações não são estatisticamente significativas, o que vem contrariar o que poderia ser expectável. A fraca associação entre variáveis vem condicionar a realização da análise fatorial em componentes principais, apesar do teste de adequação de *Kaiser-Meyer-Olkin* ser relativamente baixo, mas o teste de esfericidade de *Bartlett* ser ainda significativa ao nível de significância de 5% (Tabela 84). As conclusões a extrair desta análise são, necessariamente, limitadas face às restrições, mas se conduzirmos esta análise (condicionada) é possível identificar que 3 componentes (Tabela 85) são responsáveis 71,7% da variância explicada, valor esse, que de forma alguma pode ser menosprezado.

As componentes identificadas são constituídas por (ver Tabela 86),

Componente 1: “avaliação dos riscos dos recursos humanos” e “avaliação do risco financeiro”;

Componente 2: “avaliação dos riscos com as tecnologias de informação” e “avaliação dos riscos com a informação para a tomada de decisão”;

Componente 3: “avaliação dos riscos operacionais” e “avaliação dos riscos de contexto”.

Correlation Matrix							
		Aval risco recursos humanos	Aval risco operacional	Aval risco financeiro	Aval risco tecnologias de informação	Aval risco informação para a tomada de decisão	Aval risco contexto
Correlation	Aval risco recursos humanos	1,000	,066	,429	,217	,268	,309
	Aval risco operacional	,066	1,000	,274	,064	-,233	-,198
	Aval risco financeiro	,429	,274	1,000	-,063	-,082	,134
	Aval risco tecnologias de informação	,217	,064	-,063	1,000	,331	,235
	Aval risco informação para a tomada de decisão	,268	-,233	-,082	,331	1,000	,070
	Aval risco contexto	,309	-,198	,134	,235	,070	1,000
Sig. (1-tailed)	Aval risco recursos humanos		,348	,004	,095	,052	,030
	Aval risco operacional			,048	,352	,080	,116
	Aval risco financeiro				,353	,312	,210
	Aval risco tecnologias de informação					,021	,078
	Aval risco informação para a tomada de decisão						,338
	Aval risco contexto						
		,030	,116	,210	,078	,338	

Tabela 83 – Matriz de correlação

**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.			,476
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	29,597	
	df	15	
Sig.			,013

**Tabela 84** – Teste de adequação e esfericidade**Total Variance Explained**

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1,796	29,931	29,931	1,796	29,931	29,931	1,612	26,874	26,874
2	1,486	24,770	54,701	1,486	24,770	54,701	1,442	24,033	50,907
3	1,021	17,020	71,720	1,021	17,020	71,720	1,249	20,813	71,720
4	,839	13,978	85,698						
5	,440	7,329	93,027						
6	,418	6,973	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Tabela 85** – Total da variância explicada**Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component		
	1	2	3
Aval risco recursos humanos	,780	,325	-,046
Aval risco operacional	,217	-,029	,886
Aval risco financeiro	,808	-,205	,251
Aval risco tecnologias de informação	,101	,829	,098
Aval risco informação para a tomada de decisão	-,003	,768	-,218
Aval risco contexto	,542	,124	-,585

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 4 iterations.

**Tabela 86** – Composição das componentes

No que concerne à área de balanço e demonstração de resultados em que tem de haver maior confiança na informação, consideram-se os níveis de importância atribuídos às seguintes variáveis: “caixa e depósitos”, “clientes”, “fornecedores”, “Estado”, “contas a receber”, “contas a pagar”, “diferimentos”, “inventários”, “ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento”, “financiamentos obtidos”, “capitais próprios”, “vendas”, “prestações de serviços”, “subsídios à exploração”, “outros rendimentos”, “CMVMC”, “FSE”, gastos com pessoal”, “depreciações”, “gastos de financiamento”, “outros gastos”.

Sobre estas variáveis, e de forma semelhante ao procedimento anterior, realizou-se uma análise fatorial em componentes principais. Com base na Tabela 87 é possível identificar um número razoável de associações significativas entre as variáveis, o que nos leva a admitir que será possível realizar uma análise fatorial em componentes principais com conclusões validadas.

A confirmação surge com o teste de adequação de *Kaiser-Meyer-Olkin* ( $KMO = 0,519$ ) e um nível de significância ( $\text{sig.} = 0,000$ ) para o teste de esfericidade de Bartlett, conforme Tabela 88.

Contudo, quando se analisa as componentes necessárias para obter um nível adequado de explicação da variância, o número de componentes é em número de 7, valor este demasiado elevado para possivelmente se obter uma explicação sobre a origem de variância (Tabela 89).

A composição de cada uma das componentes está patente na Tabela 90, de onde se tira,

Componente 1: “prestação de serviços”, “subsídios à exploração”, “outros rendimentos”, “CMVMC”, “FSE” e “outros gastos”;

Componente 2: “Estado”, “inventários”; “capitais próprios”, “vendas”, “gastos com pessoal”, e “gastos de financiamento”;

Componente 3: “clientes”, “fornecedores” e “ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento”;

Componente 4: “contas a receber” e “contas a pagar”;

Componente 5: “caixa e depósitos” e “clientes”;

Componente 6: “diferimentos”, “financiamentos obtidos”;

Componente 7: “depreciações”.



**Rotated Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
Caixa e depósitos	-,247	,136	,131	,022	,847	-,067	-,086
Clientes	-,122	-,343	,482	,198	,513	,260	,047
Fornecedores	,162	,005	,864	,015	,158	-,144	-,136
Estado	,165	,868	,126	,027	,052	,117	-,118
Contas a receber	,274	,084	,075	,877	-,030	,126	-,021
Contas a pagar	,108	,516	-,289	,688	,164	-,119	-,020
Diferimentos	,559	-,093	,088	,160	,101	-,625	,243
Inventários	-,269	,773	-,053	,261	,197	,086	,255
Ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento	,059	-,366	,635	-,261	-,061	,264	,331
Financiamentos obtidos	,077	,199	,049	,141	,034	,868	,126
Capitais próprios	,174	-,779	,269	,027	,220	-,079	,369
Vendas	,139	-,678	,305	,010	-,081	-,018	,148
Prestações de serviços	,698	-,101	,374	-,009	-,330	,004	,371
Subsídios à exploração	,893	-,203	,003	,158	-,071	,037	,194
Outros rendimentos	,765	-,210	-,162	,298	,090	,051	,052
CMVMC	,791	,103	,182	,286	-,337	-,205	,049
FSE	,823	,044	,141	,131	-,405	-,121	-,085
Gastos com pessoal	-,179	,700	,088	,262	-,116	,136	,304
Depreciações	,162	-,037	-,016	-,015	-,052	,040	,866
Gastos de financiamento	,235	,472	-,242	-,170	,367	,410	,346
Outros gastos	,822	,009	,035	-,319	,110	,134	-,018

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 11 iterations.

**Tabela 90** – Composição das componentes

No que toca ao cumprimento das normas e de leis, e analisando a importância atribuída a cada um dos itens, e apesar do número reduzido de variáveis, é possível identificar algumas associações significativas (ver Tabela 91), nomeadamente entre a “legislação do trabalho” e “legislação da concorrência” ( $r=0,455$ ,  $\text{sig}=0,001$ ).

Se atendermos à adequação para a análise fatorial em componentes principais ( $KMO = 0,501$ ) e ao teste de esfericidade de Bartlett (22,2,  $\text{sig.}=0,000$ ), ver Tabela 92, verificamos que apesar de uma adequação baixa, é de suspeitar que as conclusões retiradas com esta análise sejam suscetíveis de serem consideradas. De acordo com a Tabela 93, é possível identificar 2 componentes que explicam 73,3% da variância. As componentes constituídas são, a saber (ver Tabela 94)

Componente 1: “legislação fiscal”, “legislação da concorrência” e “legislação do trabalho”;

Componente 2: “legislação da qualidade”.



Correlation Matrix					
		Legislação fiscal	Legislação concorrência	Legislação do trabalho	Legislação qualidade
Correlation	Legislação fiscal	1,000	,383	,217	-,106
	Legislação concorrência	,383	1,000	,455	,387
	Legislação do trabalho	,217	,455	1,000	,162
	Legislação qualidade	-,106	,387	,162	1,000
Sig. (1-tailed)	Legislação fiscal		,006	,083	,253
	Legislação concorrência	,006		,001	,006
	Legislação do trabalho	,083	,001		,153
	Legislação qualidade	,253	,006	,153	

Tabela 91 – Matriz de correlação

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,501
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	25,207
	df	6
Sig.		,000

Tabela 92 – Teste de adequação e esfericidade

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1,823	45,587	45,587	1,823	45,587	45,587	1,738	43,453	43,453
2	1,108	27,693	73,280	1,108	27,693	73,280	1,193	29,827	73,280
3	,698	17,461	90,741						
4	,370	9,259	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tabela 93 – Total da variância explicada

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
Legislação fiscal	,749	-,476
Legislação concorrência	,809	,348
Legislação do trabalho	,699	,198
Legislação qualidade	,188	,898

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

Tabela 94 – Composição das componentes



### **Parte III – Limitações do trabalho e pistas de desenvolvimento futuro**

Antes do mais, importa salientar que o tempo disponível para efetuar este trabalho obrigou a limitar o estudo a um nicho específico de pequenas e médias empresas, quer em termos de setor de atividade, quer no espaço geográfico.

O estudo efetuado, embora circunscrito a uma zona geográfica, sempre implicou um conjunto razoavelmente alargado de agendamentos de reuniões com os empresários o que, agravado pelo período do ano em que ocorreu, assumiu alguma complexidade e morosidade, até porque foi necessário efetuar um número considerável de deslocações.

A falta de experiência da autora, que pela primeira vez tentou uma aplicação prática dos conceitos teóricos adquiridos ao longo da licenciatura e do mestrado tornaram o trabalho mais demorado, porque exigiram um maior investimento na preparação.

Espera-se que este projeto possa constituir uma referência, embora elementar, para futuros desenvolvimentos da auditoria interna nas pequenas e médias empresas.

Como antes referido, foi possível criar um instrumento que poderá ser aplicado na primeira abordagem em qualquer pequena e média empresa. Por outro lado, a amostra, embora recolhida no distrito de Santarém, possui, quase seguramente, as características das entidades homólogas do resto do país.

A autora tem a firme disposição de vir a dar uma utilização prática aos instrumentos agora concebidos, alargando-os a outros domínios de intervenção.

Todavia, do ponto de vista académico, também este trabalho poderá vir a conhecer novos desenvolvimentos, quer testando a sua aplicação a outros setores de atividade, quer alargando as ferramentas agora preparadas a outros domínios de intervenção da auditoria interna.



## Parte IV – Conclusão

O controlo interno é um mecanismo que visa a alcançar com eficácia os objetivos de uma organização. Este mecanismo representa todos os métodos e procedimentos elaborados para que as organizações consigam proteger de perdas futuras do seu património.

A implementação do controlo interno contribuirá com a identificação, prevenção e correção de erros, procedimentos ilegais e fraudulentos, que possam vir a comprometer a organização.

O interesse da auditoria interna não se limita só a grandes organizações, sendo do mesmo modo de grande utilidade em pequenas organizações, nomeadamente no que diz respeito ao desenvolvimento adequado de um sistema de controlo interno.

O presente projeto veio analisar o contributo da auditoria interna nas PME, em particular, no sector do retalho de produtos alimentares (supermercados) e elaborar um Kit direcionado a essas empresas.

Os dados analisados por questionário, vieram demonstrar que nenhuma empresa indicou que a fiscalização foi feita por um auditor interno, tendo interessado aferir qual a importância que as empresas atribuíam ao auditor interno e se este seria um elemento a colaborar nas empresas. Conclui-se que quase metade das respostas validadas indicou que os serviços de um auditor interno são de muita ou de extrema importância na sua atividade.

Na análise no que diz respeito à contratação ou não de um auditor interno, a maior parte afirmaram estarem muito interessados, em regime de *part-time* e alguns estariam interessados mas em regime de *full-time*.

No levantamento de dados sobre o questionário de controlo interno na empresa XX, verificou-se a oportunidade da aplicação de procedimentos de auditoria interna e que poderiam vir a ser uma preciosa ajuda para alcançar as metas pretendidas pela empresa.

Contudo, devido ao facto de ser uma pequena empresa e às suas limitações financeiras, não se justificaria um auditor interno permanente, logo, ficou acordado assim que possível, iriam solicitar os serviços de auditoria interna em regime de prestação de serviços a tempo parcial.

Em suma, constata-se que o propósito deste trabalho foi conseguido, em virtude de se ter construído um Kit de auditoria interna para pequenas e médias empresas adaptado às suas necessidades e à realidade dos supermercados.

Todavia, atentas as limitações resumidas no ponto anterior, o trabalho até agora efetuado circunscreveu-se à identificação das necessidades, partindo do levantamento e avaliação do sistema de controlo interno, devendo, em fases subsequentes, evoluir para outros domínios de intervenção da auditoria interna.

## Bibliografia

- Almeida, M. C. (2010). *Auditoria (um curso moderno e completo)* (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (1998). *Auditoria, conceitos e aplicações* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Baptista da Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carneiro, S. E. (2013). Dissertação de mestrado. *Quais os atributos que um auditor interno deve ter*.
- CMVM. (janeiro de 2010). *Recomendações, Recomendações da CMVM sobre o Governo das Sociedades Cotadas*. Obtido em 5 de junho de 2014, de Comissão do Mercado de Valores Mobiliários: <http://www.cmvm.pt/CMVM/Recomendacao/Recomendacoes/Documents/CodigodeGovernodasSociedadesCMVM2010.pdf>
- CMVM. (fevereiro de 2010). *Regulamentos, Regulamento da CMVM n.º 1/2010 - Governo das Sociedades Cotadas*. Obtido em 5 de junho de 2014, de Comissão do Mercado de Valores Mobiliários: [http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao\\_Regulamentos/Regulamentos/2010/Documents/Regulamento12010GovernodasSociedadesCotadas1.pdf](http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao_Regulamentos/Regulamentos/2010/Documents/Regulamento12010GovernodasSociedadesCotadas1.pdf)
- Corrêa, L. M. (2010). Tese de Bacharelato. *Controlo interno como facilitador de Auditoria Interna, um estudo baseado nas componenetes de "Metodologia COSO"*.
- COSO. (setembro de 2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*. Obtido em 20 de maio de 2014, de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: <http://www.coso.org/documents/Framework%20Reference%20Secured.pdf>
- COSO. (maio de 2012). *Documents, Internal Control- Integrated Framework*. Obtido em 5 de junho de 2014, de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission : [http://www.coso.org/documents/cosoicifoutreachdeck\\_05%2018%2012.pdf](http://www.coso.org/documents/cosoicifoutreachdeck_05%2018%2012.pdf)
- IIA. (outubro de 2008). *Standards & Guidance, Mandatory Guidance, Code of Ethics*. Obtido em 18 de Maio de 2014, de Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Portuguese.pdf>
- IIA. (outubro de 2012). *Standards & Guidance, Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. Obtido em 25 de maio de 2014, de Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>
- INTOSAI. (2001). *Projeto Auditar, Normas, Código de Ética e Normas de Auditoria*. Obtido em 25 de maio de 2014, de Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais:

- <http://www.tce.mg.gov.br/projetoauditar/normas/Normas%20de%20Auditoria%20e%20C%C3%B3digo%20de%20C3%89tica%20INTOSAI.pdf>
- IPAI. (agosto de 2009). *Enquadramento Internacional de práticas internacionais de auditoria interna*. Obtido de Instituto Português de Auditoria Interna : [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf)
- Isabel Martins, G. M. (2013). *Auditoria Interna , Função e Processo* (4ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- James, R. (1997). *Control Model Implementation: Best Practices*. Foundation, IIA Research.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão, Edição em Português*. Editorial Presença.
- Oliveira, J. A. (2006). *Método de Auditoria a Sistemas de Informação*. Lisboa: Porto Editora.
- Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria Interna: Manual prático para Auditores Internos* (3ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Silva, A. S., Vitorino, A., Alves, C. F., Cunha, J. A., & Monteiro, M. A. (2006). *Edições do IPCG, Livro Branco sobre Corporate Governance em Portugal*. Obtido de Instituto Português de Corporate Governance: [http://www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/livro\\_branco\\_cgov\\_pt.pdf](http://www.cgov.pt/images/stories/ficheiros/livro_branco_cgov_pt.pdf)
- Sousa, M. A. (2013). Projeto de Mestrado. *Levantamento e Avaliação do Controlo Interno de uma empresa do ramo alimentar*.



# Anexos



## Anexo 1

O presente questionário foi elaborado no âmbito da Dissertação em Auditoria e Análise Financeira para verificar as necessidades na sua atividade, no domínio da auditoria interna. Por favor responda com sinceridade, pois não existem respostas corretas ou incorretas e a sua opinião é muito importante.

### Questionário às PMEs

1. Qual a dimensão da sua empresa:

- 1.1 Volume de negócios de 2013  em milhares de euros  
 1.2 Total dos Ativos em 31.12.13  em milhares de euros  
 1.3 N.º médio de trabalhadores em 2013

2. Características da sua empresa:

- 2.1 Quantas lojas tem:  n.º de lojas  
 2.2 Quantas lojas no distrito de Santarém  n.º de lojas  
 2.3 Uso da marca: (coloque um "x")

Marca própria ☐  
 Franchise ☐

2.4 Quanto anos tem a empresa  Idade da empresa

2.5 Tipo de empresa: (coloque um "x")

Empresa familiar ☐  
 Empresa não familiar ☐

3. Administração/Gerência da empresa

3.1 A Administração/Gerência

N.º total de membros   
 N.º de membros não sócios/accionistas

3. Fiscalização da Empresa:

3.1 A empresa é fiscalizada por (coloque "x" nas respostas corretas): Obrigatório por lei

	Qual?	Sim	Não
ROC/SROC	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Conselho Fiscal/Fiscal Único	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditor Interno	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outra Forma	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3.2 Não tendo Auditor Interno ....:

3.2.: Que importância atribui aos serviços de um profissional de auditoria interna nesta atividade:

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável
4	muita importância
5	importância extrema

- 3.2.2 Estaria disposto a contratar os serviços (part-time ou full-time) de um auditor interno:

Part ti	Full time	
1	1	Não estaria interessado de maneira nenhuma
2	2	Estou pouco interessado
3	3	Estou razoavelmente interessado
4	4	Estou muito interessado
5	5	Estou extremanente interessado

### 3.3 Auditoria Interna

- 3.3.1 Qual a importância dá ao seguinte:

- 3.3.1.1 Prevenção e Detecção de fraudes

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável
4	muita importância
5	importância extrema

- 3.3.1.2 Avaliação dos riscos do negócio

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável
4	muita importância
5	importância extrema

- 3.3.1.3 Avaliação e melhorias nos sistemas de Controlo Interno

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável
4	muita importância
5	importância extrema

- 3.3.1.4 Confiança na informação financeira e contabilística

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável
4	muita importância
5	importância extrema

- 3.3.1.5 Cumprimentos das normas e lei

1	nenhuma importância
2	alguma importância
3	importância razoável

- 3.3.2 Prevenção e Detecção de fraudes (coloque por ordem de importância/preocupação o tipo de fraude . 1 importancia minima a 4 mais importante)

<input type="checkbox"/>	Fraudes de funcionários
<input type="checkbox"/>	Fraudes de clientes
<input type="checkbox"/>	Fraudes de fornecedores
<input type="checkbox"/>	Fraudes de Outros. Quais? <input type="text"/>

- 3.3.3. Avaliação e melhorias nos sistemas de Controlo Interno. (coloque por ordem de importância/preocupação o tipo de fraude. 1 importância minima a 7 mais importante)

<input type="checkbox"/>	Ciclo de vendas e recebimentos
<input type="checkbox"/>	Ciclo de compras me mercadorias e pagamentos de fornecedores
<input type="checkbox"/>	Ciclo de Pessoal e pagamentos ao pessoal
<input type="checkbox"/>	Ciclo do Gestão de Stocks e controlo das margens
<input type="checkbox"/>	Ciclo de compras de imobilizado e pagamentos a fornecedores de Imobilizado
<input type="checkbox"/>	Ciclo de aquisição de serviços e pagamentos
<input type="checkbox"/>	Outro ciclo. Qual? <input type="text"/>

- 3.3.4 Avaliação dos riscos do negócio (avalie de 1 a 5)

<input type="checkbox"/>	Operacional	1 - Irrelevante	0%
<input type="checkbox"/>	Financeiro	2 - Baixo	25%
<input type="checkbox"/>	Tecnologias da Informação	3 - Médio	50%
<input type="checkbox"/>	Informação para a tomada de decisões	4 - Alto	75%
<input type="checkbox"/>	Recursos humanos	5 - Iminente	100%
<input type="checkbox"/>	Contexto		

- 3.3.5 Áreas de balanço e demonstração de resultados em que tem de haver maior confiança na informação (pontue de 1 a 5)

<input type="checkbox"/>	Caixa e depósitos	
<input type="checkbox"/>	Clientes	1 nenhuma importância
<input type="checkbox"/>	Fornecedores	2 alguma importância
<input type="checkbox"/>	Estado	3 importância razoável
<input type="checkbox"/>	Contas a receber	4 muita importância
<input type="checkbox"/>	Contas a pagar	5 importância extrema
<input type="checkbox"/>	Diferimentos	
<input type="checkbox"/>	Inventários	
<input type="checkbox"/>	Ativos Fixos Tangíveis, Intangíveis e Propriedades de Investimento	
<input type="checkbox"/>	Financiamentos obtidos	
<input type="checkbox"/>	Capitais próprios	
<input type="checkbox"/>	Vendas	
<input type="checkbox"/>	Prestações de serviços	
<input type="checkbox"/>	Subsidios à exploração	
<input type="checkbox"/>	Outros rendimentos	
<input type="checkbox"/>	CMVMC( custo das matérias vendidas e matérias consumidas)	
<input type="checkbox"/>	FSE	

<input type="checkbox"/>	Subsidios à exploração
<input type="checkbox"/>	Outros rendimentos
<input type="checkbox"/>	CMVMC( custo das matérias vendidas e matérias consumidas)
<input type="checkbox"/>	FSE
<input type="checkbox"/>	Gastos Com Pessoal
<input type="checkbox"/>	Depreciações
<input type="checkbox"/>	Gastos de financiamento
<input type="checkbox"/>	Outros Gastos

3.3.6 Cumprimentos das normas e lei

(pontue de 1 a 5)

<input type="checkbox"/>	Legislação fiscal	1- nenhuma importância
<input type="checkbox"/>	Legislação concorrência (preços, ..)	2 - alguma importância
<input type="checkbox"/>	Legislação do Trabalho/Laboral	3 - Importância razoável
<input type="checkbox"/>	Legislação Qualidade	4 - muita importância
<input type="checkbox"/>	Outra. Qual?	5 - importância extrema

4. Relatórios

4.1 Tamanho dos relatórios: (coloque um "x")

<input type="checkbox"/>	até 3 páginas
<input type="checkbox"/>	até 10 páginas
<input type="checkbox"/>	até 25 páginas
<input type="checkbox"/>	até 50 páginas
<input type="checkbox"/>	Outros. Qual?

4.2 Ilustração dos relatórios: (coloque um "x")

Cores

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

Gráficos

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

Tabelas/quadros

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

4.3 Linguagem (coloque um "x")

<input type="checkbox"/>	Linguagem técnica de auditoria
<input type="checkbox"/>	Linguagem normal e da atividade da distribuição
<input type="checkbox"/>	as duas linguagens misturadas

Terminou o preenchimento deste questionário, obrigada pela colaboração!

## Anexo 2

### Kit de Auditoria Interna

Figura 1 – Área Coberta: Geral

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A empresa possui um organigrama?				
2. A empresa possui um manual de procedimentos?				
3. O manual de procedimentos é do conhecimento de toda a organização e está a ser aplicado?				
4. Fazem-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo?				
5. São definidas metas operacionais para a organização?				
6. Essas metas são mensuráveis?				
7. São os objetivos divididos em submetas para as unidades operacionais?				
8. São desenvolvidos planos para atingir as metas estabelecidas?				
9. Se sim, esses planos têm objetivos claros e definem os métodos a serem utilizados e os recursos a serem alocados?				
10. Esses planos são comunicados ao pessoal responsável pela sua implementação?				
11. Fazem parte dos quadros da empresa: a. Diretor Financeiro? b. Chefe de Contabilidade? c. Auditor Interno? d. Técnico Oficial de Contas?				
12. A secção da contabilidade está separada da secção: a. Tesouraria? b. Vendas? c. Compras? d. Produção?				
13. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados?				
14. Os lançamentos contabilísticos são				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?				
15. Elabora-se mensalmente informações de tipo contabilístico, financeiro e de gestão? Se sim quais? a. Comparação de dados com períodos homólogos? b. Comparação de dados reais com orçamentados? c. Margens? d. Outras informações?				
16. São encontradas explicações para os desvios? a. São tomadas as medidas adequadas?				
17. Existe formação profissional para todos os funcionários de acordo com a legislação existente?				
18. São cumpridas as regras legais sobre higiene segurança e saúde no local de trabalho?				
19. Todos os documentos em circulação na empresa são: a. Numerados tipograficamente? b. Provêm de programas certificados?				
20. Quem prepara o relatório de gestão: a. A Administração? b. O TOC? c. Outras entidades?				
21. São cumpridos os prazos de entrega das declarações fiscais e para fiscais? a. IVA? b. IRC? c. IES? d. Retenções IRS e IRC? e. Segurança Social? f. Outras obrigações?				
22. São cumpridos os prazos legais para disponibilização e aprovação do relatório e contas anuais?				
23. Que informação é prestada aos acionistas: a. A obrigatória nos termos C.S.C? b. Informação financeira intercalar? i. Se Sim, com que periodicidade?				



<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
c. Relatórios ambientais?				
d. Outra informação?				
24.A filosofia da gestão é:				
a. Estilo operacional?				
b. Estilo conservador?				
c. Estilo agressivo?				
25.Em geral, existe preocupação com o princípio da segregação de funções?				
26.A cobertura de seguros é revista anualmente?				

Figura 2 – Questionário de Avaliação de Ambiente de Controlo

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
<b>1. Integridade e Valores Éticos:</b> 1.1. Aparenta haver integridade suficiente por parte da Administração e funcionários? 1.2. Aparenta a Administração concordar com o conceito que a ética compensa e que o comportamento ético é um bom negócio? 1.3. Os valores éticos não são apenas comunicados, mas acompanhados de orientação específica em relação ao certo e ao errado? 1.4. Existe um código de ética na empresa?				
<b>2. Compromisso com a competência:</b> 2.1. A Administração especificou o nível de competência necessário para determinadas tarefas e traduziu por escrito os níveis desejados de competência exigidos em conhecimento e perícia? 2.2. Existe evidência que indique que os empregados aparentam ter o conhecimento e perícia exigidos?				
<b>3. Filosofia e estilo de atuação da gerência:</b> 3.1. Os riscos de negócio são adequadamente monitorizados? 3.2. A Administração está disposta a correr níveis baixos de risco de negócio? 3.3. A Administração tem como uma das prioridades o controlo interno? 3.4. A administração tenta reduzir o risco de distorções?				
<b>4. Estrutura organizacional:</b> 4.1. As linhas de autoridade e responsabilidade da organização estão claramente definidas e estabelecidas as linhas apropriadas de comunicação? 4.2. As políticas e procedimentos de transações estão claramente definidas e são estritamente seguidas? 4.3. A organização está estruturada dada a dimensão e complexidade? 4.4. A Administração está ativamente envolvida na supervisão do processo de informação?				
<b>5. Atribuição de autoridade e responsabilidade:</b> 5.1. Foram estabelecidas políticas apropriadas e práticas aceitáveis em caso de conflitos de interesse e códigos de conduta e foram comunicadas aos empregados?				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
<p>5.2. Existe uma clara atribuição de responsabilidade e delegação de autoridade para objetivos, funções operacionais e requisitos regulamentares?</p> <p>5.3. As tarefas e responsabilidades dos empregados estão claramente definidas?</p> <p>5.4. A documentação do sistema informático indica claramente os procedimentos para autorizar transações e para aprovar alterações ao sistema?</p> <p>5.5. As políticas e procedimentos de processamento de dados estão adequadamente documentadas?</p>				
<p>6. Política e procedimentos relativos ao pessoal:</p> <p>6.1. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho?</p> <p>6.2. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas?</p> <p>6.3. A organização fornece formação necessária ao pessoal?</p> <p>6.4. Existe uma adequada segregação de funções?</p>				
<p>7. Participação do conselho de Administração e órgão de fiscalização:</p> <p>7.1. A Administração tem conhecimento suficiente, experiência na indústria e tempo para desempenhar as suas funções?</p> <p>7.2. Existem Administradores não executivos?</p> <p>7.3. Frequência e oportunidade com que o conselho reúne com o departamento da contabilidade e auditor externo?</p> <p>7.4. Administração faz adequada supervisão e toma as medidas necessárias?</p>				

Figura 3 – Questionário de Avaliação Informação e Comunicação

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A Administração reconhece a importância da informação para o sucesso da organização?				
2. Ao registar a informação relacionada com planos estratégicos, orçamentos e políticas executivas a Administração cria uma história organizacional que pode servir para ações subsequentes e decisões futuras?				
3. A documentação de políticas e procedimentos é fundamental para as operações diárias da empresa. a. O ciclo de vida das transações é registado durante todas as fases do processamento até à sua classificação final em registos resumo? b. Esta documentação estabelece o quadro fundamental e os processos que todos os funcionários utilizam para fazer o seu trabalho?				
4. A Administração assegura que as linhas de comunicação são suficiente para atender as necessidades dos emissores e recetores de informação? a. Cabe aos canais de comunicação assegurar que o pessoal é capaz de comunicar informações baseadas em riscos por todas as unidades operacionais e seus superiores? b. Os canais de comunicação são abertos, clientes e fornecedores podem fornecer informações significativas em relação à evolução ou preferências do cliente? c. Os canais de comunicação são abertos a partes interessadas, agentes, reguladores, analistas financeiros, disponibiliza informações pertinentes às respetivas necessidades?				
5. Política e procedimentos relativos ao pessoal: a. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho? b. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas? c. A organização fornece formação necessária ao pessoal? d. Existe uma adequada segregação de funções?				

Figura 4 – Área Coberta: Avaliação e Gestão de Risco

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A Administração tem um plano estratégico para toda a organização?				
2. A Administração identifica todos os objetivos operacionais e de controlo para toda a organização?				
3. A Administração promove as ordenadas, economicidade, eficiência e eficácia para produzir produtos de qualidade e serviços compatíveis com a sua missão?				
4. A Administração assegura que o acesso aos arquivos eletrónicos é restrito a pessoas autorizadas permitindo a salvaguarda dos recursos contra perda, desvio, desperdício ou fraude?				
5. A administração estabelece a estratégia e os objetivos a fim de alcançar um ponto de equilíbrio entre as metas de crescimento e o retorno?				
6. A Administração identifica todos os riscos associados, quer internos quer externos a cada objetivo?				
7. A Avaliação de cada risco é avaliada em termos de impacto e probabilidade de ocorrência e quantificado?				
8. A Administração perante a informação recolhida opta por reduzir, partilhar, evitar ou assumir determinado risco, de acordo com o seu apetite ao risco?				
9. A Administração mantém a sua análise e interpretação da informação sobre a avaliação do risco para suportar as suas decisões de gestão do risco?				
10. A Administração monitoriza qualquer mudança para assegurar que cada risco continua a ser gerido?				
11. A administração informa os funcionários responsáveis sobre qualquer proposta de alteração que necessite de ser implementada?				
12. A Administração adota uma visão de portfólio em relação a todos os riscos individuais para determinar se o seu perfil de risco residual é compatível com o seu apetite ao risco?				

Figura 5 – Área Coberta: Sistemas de Informação Controlos Gerais

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. O responsável pelos SI faz parte da gestão?				
2. O responsável pelos SI tem experiência e conhecimentos técnicos adequados em relação ao tipo de sistema utilizado?				
3. A pessoa encarregue do apoio técnico exerce funções de utilizador das aplicações informáticas?				
4. Existe um planeamento de médio prazo formal e escrito para os sistemas de informação? a. As aplicações a serem utilizadas? b. Os custos e orçamentos utilizados? c. Os prazos a cumprir? d. Os recursos a atribuir?				
5. As ameaças e vulnerabilidades dos SI são identificados e avaliados? a. O local onde se encontra o CPD é adequado em termos de segurança? b. O equipamento informático está disposto de forma a permitir uma ventilação e refrigeração adequadas? c. Os equipamentos críticos estão protegidos por fontes de energia temporárias? d. Os equipamentos de energia alternativa estão cobertos por contratos de manutenção e são regularmente inspecionados?				
6. Os utilizadores têm apenas o acesso necessário para executar as suas tarefas?				
7. O acesso a recursos sensíveis é apenas limitado a um grupo muito restrito?				
8. Existe uma relação custo/benefício com a implementação e manutenção dos controlos de proteção?				
9. Existem controlos adequados que impeçam o acesso aos recursos informáticos de pessoal não autorizado? a. Físicos b. Lógicos				
10. As aplicações informáticas são adquiridas a fornecedores certificados e com reputação na área funcional onde vão ser aplicadas?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
11. As atualizações são previamente testadas antes de entrarem em funcionamento?				
12. As decisões sobre manter, melhorar ou substituir um SI vão ao encontro das necessidades do negócio sem negligenciar os custos daí decorrentes?				
13. Existe controlo de livrarias de <i>software</i> que asseguram uma cópia da versão oficialmente aprovada e um registo histórico das versões anteriores?				
14. Existe restrição do acesso ao <i>software</i> do sistema?				
15. Existe uma adequada segregação de funções? a. Inserção e verificação dos dados é efetuada pela mesma pessoa? b. Inserção de dados e reconciliação com o output? c. Inserção de dados e autorização de supervisão?				
16. Estão definidos planos e procedimentos para recuperação do SI em caso de desastre?				
17. O sistema operativo está configurado de forma a prevenir e evitar que o <i>software</i> e os controlos das aplicações sejam contornados?				
18. Existe a utilização de computadores ou robôs para automatizar processos de produção?				
19. Os <i>backups</i> são criados com uma periodicidade adequados evitando a interrupção do serviço se os ficheiros atuais sofrerem dano?				
20. As instalações que guardam os <i>backups</i> são geograficamente afastadas das instalações dos sistemas e estão protegidas por controlos ambientais e de acesso físico?				
21. As instalações estão equipadas com UPS e/ ou geradores de recurso permitindo os sistemas possam ser desligados adequadamente?				
22. Apenas os funcionários autorizados têm acesso à internet?				
23. Estão documentadas e atualizadas políticas e procedimentos que regulam o funcionamento e utilização do correio eletrónico?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
24. O correio eletrónico contém equipamento de <i>backup</i> e restauro das mensagens enviadas e recebidas?				
25. O conteúdo e estrutura do portal Web têm por base o modelo do negócio da entidade?				
26. Existem controlos adequados para assegurar que as alterações efetuadas no portal Web são aprovadas e instaladas de forma controlada?				
27. Os mecanismos de segurança de todos os SI estão ativos e em pleno funcionamento?				
28. Foi instalado <i>software</i> antivírus e está atualizado?				
29. Estão implementados controlos de segurança físicos e lógicos adequados à proteção dos utilizadores e da informação?				
30. Foram implementados controlos adequados para a deteção de acessos não autorizados?				
31. As <i>passwords</i> são alteradas com regularidade?				
32. As <i>passwords</i> são uma conjugação de letras números e outros carateres de tamanho igual ou superiores a seis?				



Figura 6 – Área Coberta: Compras de Bens e de Serviços e Dívidas a Pagar

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A secção de compras está devidamente segregada das secções: 1.1. Contabilidade? 1.2. Armazém? 1.3. Produção?				
2. As compras são apenas efetuadas a fornecedores que estejam incluídos numa lista devidamente aprovada?				
3. Fazem-se consultas periódicas no mercado a fim de se detetarem novos fornecedores e outros credores de bens, mercadorias, materiais e serviços que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazo, descontos, etc.?				
4. Todas as compras são feitas através de ordens de compra aprovadas e devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção?				
5. As compras obedecem a um plano anualmente definido?				
6. Existe um planeamento integrado entre as compras e a produção?				
7. Para as compras (de inventários, ativos fixos tangíveis ou serviços) que excedam determinadas quantias obtêm-se vários orçamentos ou fazem-se consultas públicas ao mercado?				
8. Existe algum relatório escrito, ainda que breve, das razões que levaram a optar por um fornecedor em detrimento de outro?				
9. Existe algum registo, contabilístico ou extra contabilístico, relativo às encomendas lançadas e ainda não satisfeitas assim como os compromissos de compra (sejam de inventários, investimentos ou serviços)?				
10. Existe alguma política sobre as consequências resultantes da eventual deteção de situações relativas a empregados que recebam “luvas” dos fornecedores?				
11. A empresa garante a segurança sanitária das mercadorias obtidas?				
12. Existe um local onde são rececionados				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
quantitativamente os bens com base numa cópia da ordem de compra?				
13. Procede-se à receção qualitativa dos bens?				
14. Para cada um dos artigos rececionados, emite-se uma guia de receção ou de entrada?				
15. As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a seção da contabilidade?				
16. Existe um registo de controlo das faturas dos fornecedores?				
17. As faturas dos fornecedores são objeto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção e guia de entrada em armazém)?				
18. Existe controlo apropriado, contabilístico ou não, sobre: 18.1. Entregas parciais dos fornecedores? 18.2. Mercadorias recebidas e não faturadas? 18.3. Mercadorias em trânsito? 18.4. Faturas em receção e conferência? 18.5. Adiantamentos a fornecedores? 18.6. Descontos obtidos? 18.7. Devoluções a fornecedores? 18.8. Cópias adicionais (duplicados) de faturas dos fornecedores? 18.9. Despesas de compra (transporte, seguro, alfândega)?				
19. Os saldos das contas de fornecedores de países terceiros são controlados nas respetivas divisas?				
20. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de fornecedores e compara-se os seus saldos com os das respetivas contas de razão?				
21. Responde-se com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos enviados pelos fornecedores?				
22. Existe um registo de títulos a pagar, sendo o seu total confrontado mensalmente com a respetiva conta de Razão?				
23. Existe a prática de confrontar periodicamente os registos contabilísticos com saldos solicitados				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
<p>aos fornecedores?</p> <p>23.1. Se sim, com que periodicidade?</p> <p>23.2. Se sim, quem procede à reconciliação dos saldos?</p>				
<p>24. Existem compras a entidades com as quais se estabelece algum tipo de relações especiais?</p> <p>24.1. Se sim, são praticadas condições normais de mercado- preço e condições de pagamento?</p> <p>24.2. Se são praticadas condições especiais, é feito o apuramento do impacto?</p>				
<p>25. A empresa concentra as suas aquisições a um número restrito de fornecedores?</p>				

Figura 7 – Questionário de Avaliação Atividades de Controlo e Monitorização

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. As atividades de controlo ocorrem em todos os níveis da organização?				
2. A administração reconhece que as atividades de controlo são ferramentas que ajudam a identificar, prevenir ou reduzir os riscos?				
3. O custo da atividade de controlo não excede o custo que seria incorrido se a mesma não existisse?				
4. A empresa utiliza controlos preventivos e detetivos nas suas atividades de controlo?				
5. O monitoramento contínuo decorre no decurso das atividades de administração?				
6. O monitoramento também ocorre através de atividades independentes?				

Figura 8 – Área Coberta: Meios Financeiros Líquidos

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Todas as contas bancárias estão em nome da empresa e autorizadas pela Administração?				
2. O empregado que abre o correio é diferente do caixa e do que controla as contas correntes?				
3. O empregado que abre o correio cruza de imediato os cheques e elabora uma lista dos valores recebidos?				
4. A lista referida em duas é verificada por outra pessoa relativamente aos valores contabilizados?				
5. Há controlos específicos sobre cheques pré-datados?				
6. Os valores recebidos são diária e integralmente depositados nos bancos por um empregado não pertencente à tesouraria ou à contabilidade?				
7. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos bancos?				
8. Os empregados que efetuam registos nas contas correntes de clientes têm acesso aos valores recebidos ou à secção de tesouraria?				
9. Os empregados da tesouraria têm acesso às contas correntes de clientes?				
10. Os recibos por utilizar estão sob controlo?				
11. Faz-se periodicamente uma contagem dos recibos já emitidos em carteira?				
12. Os empregados que manuseiam valores, sobretudo cobradores e os que se deslocam aos bancos, estão seguros contra risco de roubo?				
13. Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?				
14. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?				
15. A caixa funciona em fundo fixo?				
16. A empresa recebe valores através de cobradores?				
17. Elabora-se diariamente uma folha de cobrança do qual constam os recibos para entregar ao				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
cliente após recebimento?				
18. Os cobradores prestam contas das suas cobranças no final do dia ou na manhã seguinte, entregando os valores recebidos na tesouraria?				
19. Efetuam-se inspeções de surpresa ao fundo de caixa?				
20. Os cheques são assinados por duas pessoas e na presença dos respetivos documentos de suporte previamente conferidos?				
21. Obtém-se uma cópia de todos os cheques emitidos?				
22. Após os cheques serem assinados e cruzados apõe-se o carimbo “pago” nos documentos de suporte?				
23. São assinados cheques em branco ou ao portador?				
24. Os cheques depois de assinados são enviados diretamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou que conferiram ou aprovaram os respetivos documentos de suporte?				
25. As reconciliações bancárias são feitas mensalmente?				
26. As reconciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?				
27. Os itens que apareçam nas reconciliações por um prazo de tempo anormal são objeto de adequada investigação?				
28. As reconciliações bancárias são aprovadas por um empregado responsável?				

Figura 9 – Área Coberta: Sistemas de Informação Controlos Aplicacionais

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. Só têm acesso às aplicações e funcionalidades os utilizadores autorizados? 1.1. A aplicação identifica os utilizadores? 1.2. A cada utilizador foi atribuído um perfil? 1.3. Os perfis só permitem ao utilizador executar as ações necessárias à realização do seu trabalho?				
2. As ações efetuadas pelos utilizadores estão limitadas e são registadas? 2.1. A única forma de aceder aos dados é através da própria aplicação? 2.2. A aplicação regista todos os acessos efetuados pelos utilizadores bem como as atividades que realizaram? 2.3. As tentativas de acesso não autorizadas são identificadas e investigadas?				
3. Todas as aplicações têm um responsável? 3.1. Foram definidos os níveis de manutenção e assistência necessários para a aplicação?				
4. Os custos de funcionamento das aplicações são registados e a parte correspondente a cada aplicação é identificada?				
5. A documentação das aplicações é mantida num suporte de fácil acesso e consulta para os utilizadores?				
6. Está devidamente definido quem tem acesso às funcionalidades para inserção de dados?				
7. Os dados antes de serem introduzidos passam por um processo de verificação e autorização?				
8. Existem procedimentos para deteção análise e correção de erros de <i>input</i> ?				
9. A aplicação permite a introdução de valores que em termos lógicos são absurdos?				
10. A aplicação permite a introdução de dados que ultrapassem limites reais sem autorização superior?				
11. Estão documentadas e atualizadas políticas e procedimentos que regulam o processamento das				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
transações?				
12. As aplicações emitem listagens de controlo dos resultados dos processamentos efetuados?				
13. Os erros detetados durante o processamento são analisados, corrigidos e as transações reprocessadas?				
14. Antes e após a realização de processamentos que consomem elevados recursos são verificados os recursos disponíveis?				
15. São efetuadas seguranças antes e após a realização do processamento do fecho do mês ou do ano?				
16. Regularmente é verificada a coerência e consistência dos dados mantidos no sistema e processados pelas aplicações, bem como os dados resultado dos processamentos?				
17. Existem políticas e procedimentos instituídos que regulam a utilização dos equipamentos de comunicação para a transmissão de informações?				
18. As comunicações estão protegidas por meios adequados: 18.1.Firewalls? 18.2.Proxys? 18.3.Encrptação? 18.4.Outros?				
19. É reconhecida pela gestão a capacidade de obtenção de informação estatística, histórica e de tendências, com base na informação permanente				
20. Os acessos aos dados permanentes são controlados?				
21. Existem processos para a deteção e correção de erros de output?				
22. São tomadas as medidas adequadas para que a informação apenas chegue ao destinatário e nos prazos adequados?				
23. Os relatórios são arquivados ou destruídos quando deixam de ter utilidade para os utilizadores ou entidade?				



Figura 10 – Área Coberta: Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Existe uma política relativa à aprovação de compras de bens para os ativos fixos tangíveis com base num orçamento de investimentos devidamente aprovado?				
2. Está definida a política que diferencie os gastos capitalizáveis dos não capitalizáveis, incluindo grandes reparações?				
3. Existe um ficheiro individual dos bens de acordo com o art.º 51 CIVA?				
4. Os valores totais do ficheiro (custos e depreciações/imparidades acumuladas) são periodicamente conferidos com os saldos das correspondentes contas de razão?				
5. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens totalmente depreciados mas ainda em serviço?				
6. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens transferidos, fora de serviço, abatidos?				
7. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a trabalhos para a própria empresa?				
8. Quando o investimento em curso é dado por concluído procede-se à transferência para a respetiva conta do ativo fixo tangível?				
9. Existe algum controlo sobre as pequenas ferramentas, utensílios e similares?				
10. Está claramente definida a política de depreciação face à vida útil estimada?				
11. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?				
12. As depreciações são classificadas por duodécimos?				
13. Os bens do ativo estão seguros contra roubo, inundação, incêndio por valores adequados e periodicamente revistos?				
14. Fazem-se inspeções físicas periódicas dos bens do ativo fixo tangível em serviço e comparam-se os resultados obtidos com os dados do ficheiro?				
15. Os ativos fixos em regime de locação financeira estão registados no imobilizado da empresa pelo menor dos valores entre o justo valor e o valor presente?				
16. Encontram-se apenas contabilizados os ativos fixos tangíveis e intangíveis que são propriedade da empresa e contribuem para a obtenção de rendimentos?				

Figura 11 – Área Coberta: Produção de Bens e Inventários

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Existe o sistema de inventário permanente?				
2. O responsável pelo ficheiro de quantidades é simultaneamente o fiel de armazém?				
3. O acesso às existências no armazém está limitado apenas a pessoas autorizadas?				
4. O armazém apresenta as condições necessárias para acondicionar as existências evitando a sua deterioração?				
5. O responsável do armazém efetua, periodicamente comparações com as entradas e saídas de existências?				
6. Existe um local para as entradas de mercadorias ou de consumo procedentes do exterior da empresa, acompanhadas da guia de receção?				
7. Existe um local para produtos acabados, procedentes da fábrica, acompanhados da guia correspondente à ordem de produção acabada?				
8. É exigido ao responsável do armazém que emita informações periódicas acerca de mercadorias e produtos obsoletos, não utilizáveis com pouco movimento ou deteriorados?				
9. A autorização para retirar existências danificadas, obsoletas e não utilizáveis é dada por pessoa diferente do responsável do armazém?				
10. A imparidade dos inventários é calculada de acordo com o referido no procedimento oito?				
11. Os inventários estão adequadamente ordenados, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?				
12. Mantêm-se registos de inventários que incluem importâncias, quantidades e preços?				
a. Comprovam-se periodicamente com as contagens de controlo?				
13. O registo é efetuado por pessoas diferente das que têm a seu cargo o armazém?				
14. As contagens físicas são efetuadas ciclicamente ou apenas no final do ano?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
15. Existem informações escritas sobre a forma de efetuar as contagens, nomeadamente: a. Datas e locais? b. Itens a ser contados? c. Constituição das equipas? d. “Corte de operações”? e. Conferência das listas valorizadas?				
16. As diferenças entre os resultados provenientes das contagens e os respetivos registos são adequadamente investigadas?				
17. Os eventuais ajustamentos aos resultados provenientes das contagens, são aprovadas por um empregado responsável?				
18. Os inventários estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, por um valor adequado e periodicamente revisto?				
19. Há algum registo relativo ao controlo de inventários enviados à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros?				
20. O planeamento da produção é efetuado com base: a. Na previsão de vendas? b. Nos <i>stocks</i> em armazém?				
21. Os programas de produção são cumpridos?				
22. Se os programas de produção não forem cumpridos, analisam-se as causas e informa-se o responsável para tomar decisões?				
23. Existe controlo individualizado sobre produtos e trabalhos em curso?				
24. Existem informações acerca da produtividade? E são avaliadas?				
25. Existe contabilidade de custos? a. Em sistema monista? b. Em sistema dualista?				
26. Como se faz o controlo com a contabilidade financeira?				
27. No caso de existirem custos padrões, são os mesmos revistos periodicamente e reformulados, se necessário?				
28. Como é efetuada a mensuração dos inventários?				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
a. Custo de aquisição ou produção? b. Valor realizável líquido? c. Dos anteriores o mais baixo?				
29. Na mensuração dos inventários de custos comuns a vários produtos os critérios de repartição utilizados são: a. Mão-de-obra direta? b. Horas máquina? c. Volume de vendas? d. Outro critério?				
30. Existe capitalização de juros nos inventários?				
31. A capitalização respeita o estabelecido na NCRF nº 10?				
32. Qual o método de custeio utilizado para as saídas dos inventários: a. Identificação específica? b. FIFO? c. CMP? d. Outro?				
33. Como é calculado o preço de venda dos produtos: a. Margem s/ preço de custo? b. Margem s/preço de custo mais custos distribuição? c. Preços da concorrência? d. Cotação da bolsa de valores? e. Ponderação de todos os critérios anteriores? f. Outros?				
34. Existem planos de manutenção e assistência ao equipamento fabril?				
35. Existem planos de contingência e de segurança na área da produção?				
36. Existem equipamentos que não estão a funcionar? E são necessários?				
37. O tratamento de resíduos é efetuado de acordo com a lei?				
38. Os produtos são inspecionados ensaiados e identificados de acordo com um plano de qualidade?				
39. É efetuado durante a fabricação, a inspeção de características, que não possam ser comprovadas na inspeção final?				
40. São mantidos registos em que conste a informação				

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
das inspeções efetuadas no processo relativos a produtos inspecionados: a. Amostra analisada? b. Tipo inspeção praticado? c. Resultados?				
41. Os produtos acabados são submetidos a inspeção e ensaios finais de acordo com documentação ou requerimentos específicos?				
42. Existe um sistema de identificação do produto acabado? a. Por ordem? b. Lote de fabrico? c. Data de produção? d. Sobre o próprio produto? e. Sobre a embalagem?				

Figura 12 – Área Coberta: Provisões, Imparidades e Empréstimos Obtidos

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A empresa regista as responsabilidades que à data do balanço sejam de ocorrência provável?				
2. Os saldos da conta provisões são adequados?				
3. As informações pertinentes estão divulgadas no anexo?				
4. Os custos dos empréstimos obtidos são considerados gastos do exercício?				
5. Os custos dos empréstimos obtidos só não são considerados gasto do exercício se forem capitalizáveis de acordo com a NCRF10?				
6. É feita uma adequada distinção entre passivo corrente e passivo não corrente?				
7. Quais os critérios valorimétricos adotados no reconhecimento dos empréstimos?				
8. Quem promove a estimativa de perda potencial passível de ser provisionada?				
9. Quais as situações normalmente objeto de provisões? Para cada uma dessas situações, quais as fontes de informação que suportam as estimativas?				

Figura 13 – Área Coberta: Acréscimos, Diferimentos e Impostos Diferidos

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A empresa considera, gastos do período o proporcional de pagamentos já efetuados, mas referentes ao período seguinte, nomeadamente seguros, rendas, etc.?				
2. A empresa considera réditos do período, receitas recebidas antecipadamente que digam respeito a períodos seguintes?				
3. A empresa reconhece os réditos do período mesmo sem documentação vinculativa?				
4. A empresa reconhece os gastos do período mesmo sem documentação vinculativa?				
5. Todas as informações adequadas sobre acréscimos e rendimentos são divulgadas no anexo?				
6. São reconhecidos ativos e passivos por impostos diferidos?				
7. Os ativos por impostos diferidos só são contabilizados na empresa quando exista razoável certeza que a quantia venha a ser recuperada?				

Figura 14 – Área Coberta: Gestão de Pessoal

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Os novos trabalhadores são admitidos com base: 1.1. No seu curriculum académico e profissional? 1.2. Antecedentes laborais? 1.3. Confirmação de informações favoráveis?				
2. Existe para cada trabalhador um processo individualizado e uma ficha de cadastro atualizada?				
3. Existem procedimentos para que qualquer alteração ao ficheiro de pessoal seja comunicada por escrito, ao departamento do pessoal, a fim de atualizar o ficheiro?				
4. Existem fichas de ponto para controlarem a assiduidade e horas extras?				
5. As taxas horárias imputadas ao custo de produção são apropriadas e alteradas sempre que se justifique?				
6. A realização de horas extraordinárias está sujeita a prévia autorização por escrito e a posterior controlo?				
7. Existe separação de funções entre: a. Quem prepara o processamento de salários? b. Aprova o processamento de salários? c. Efetua o pagamento dos salários?				
8. Fazem-se periodicamente, de modo aleatório, inspeções físicas?				
9. Está definida a política de concessão de "vales"?				
10. O processamento de salários é efetuado com base em: a. Fichas de ponto para determinarem as horas trabalhadas por dia e por turno? b. Salários autorizados para cada trabalhador? c. Legislação vigente? d. Descontos facultativos autorizados pelo trabalhador? e. Conferência de todos os cálculos aritméticos?				
11. Ao efetuar o pagamento do salário é exigido a assinatura do trabalhador no duplicado do recibo?				
12. Existe rotação de trabalhadores na área de pessoal?				
13. Foi elaborado e entregue o relatório único com todos os anexos aplicáveis?				
14. Cumprem os requisitos mínimos de higiene e segurança no trabalho exigidos por lei?				



Figura 15 – Área Coberta: Capital Próprio

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. O capital da empresa encontra-se totalmente realizado?				
2. A empresa cumpre o artº35º CSC?				
3. A empresa detém mais de 10% em ações próprias?				
4. Estão suspensos os direitos inerentes às ações próprias exceto o de receber novas ações por incorporação de reservas?				
5. A empresa tem registada uma reserva indisponível de montante igual ao valor das ações próprias que detém?				
6. A empresa quando tem lucros procede á constituição de reservas? a. Reservas legais? b. Reservas contratuais? c. Outras reservas?				
7. A conta excedente de revalorização encontra-se adequadamente divulgada no anexo?				
8. A conta de resultados líquidos é calculada de acordo com as regras fiscais?				

Figura 16 – Área Coberta: Investimentos Financeiros

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A empresa tem participações financeiras?				
2. As participações estão corretamente registadas, reconhecidas, mensuradas e apresentadas no balanço?				
3. As participações financeiras estão adequadamente divulgadas no anexo?				

### Anexo 3

Figura1 – Área Coberta: Geral

Nome da Empresa: EMPRESA XY				
Data de revisão: 07 de outubro de 2014				
Autor: Cristina Rodrigues				
Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Fazem parte dos quadros da empresa: 1.1. Diretor Financeiro? 1.2. Chefe de Contabilidade? 1.3. Auditor Interno? 1.4. Técnico Oficial de Contas?		x		TOC externo
2. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados?	x			
3. Os lançamentos contabilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?		x		
4. Elabora-se mensalmente informações de tipo contabilístico, financeiro e de gestão? Se sim quais? 4.1. Comparação de dados com períodos homólogos? 4.2. Comparação de dados reais com orçamentados? 4.3. Margens? 4.4. Outras informações?	x  x			Análise de Vendas
5. Existe formação profissional para todos os funcionários de acordo com a legislação existente?	x			
6. São cumpridas as regras legais sobre higiene segurança e saúde no local de trabalho?	x			

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Observações
7. Todos os documentos em circulação na empresa são: 7.1. Numerados tipograficamente? 7.2. Provêm de programas certificados?	x			
8. São cumpridos os prazos de entrega das declarações fiscais e para fiscais? 8.1. IVA? 8.2. IRC? 8.3. IES? 8.4. Retenções IRS e IRC? 8.5. Segurança Social? 8.6. Outras obrigações?	x  x x x x x x			
9. São cumpridos os prazos legais para disponibilização e aprovação do relatório e contas anuais?	x			
10. A filosofia da gestão é: 10.1. Estilo operacional? 10.2. Estilo conservador? 10.3. Estilo agressivo?	x			
11. Em geral, existe preocupação com o princípio da segregação de funções?		x		
12. A cobertura de seguros é revista anualmente?	x			Antes da liquidação do recibo da seguradora tentam negociar prémio e confirmam coberturas.

### Conclusões e recomendações:

Os procedimentos observados neste domínio são satisfatórios face à natureza da empresa, pese embora a fragilidade de alguns deles, designadamente, em matéria de ausência de segregação de funções, pelo que se recomenda que, na medida do aplicável, sejam encontradas soluções mitigadoras deste ponto fraco, designadamente, pela rotação de funções.

Figura 2 – Questionário de Avaliação de Ambiente de Controlo

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
<p>1. Integridade e Valores Éticos:</p> <p>1.1. Aparenta haver integridade suficiente por parte da Administração e funcionários?</p> <p>1.2. Aparenta a Administração concordar com o conceito que a ética compensa e que o comportamento ético é um bom negócio?</p> <p>1.3. Os valores éticos não são apenas comunicados, mas acompanhados de orientação específica em relação ao certo e ao errado?</p> <p>1.4. Existe um código de ética na empresa?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	X		
<p>2. Compromisso com a competência:</p> <p>2.1.A Administração especificou o nível de competência necessário para determinadas tarefas e traduziu por escrito os níveis desejados de competência exigidos em conhecimento e perícia?</p> <p>2.2.Existe evidência que indique que os empregados aparentam ter o conhecimento e perícia exigidos?</p>		<p>X</p> <p>X</p>		
<p>3. Estrutura organizacional:</p> <p>3.1. As linhas de autoridade e responsabilidade da organização estão claramente definidas e estabelecidas as linhas apropriadas de comunicação?</p> <p>3.2. As políticas e procedimentos de transações estão claramente definidas e são estritamente seguidas?</p> <p>3.3. A organização está estruturada dada a dimensão e complexidade?</p> <p>3.4. A Administração está ativamente envolvida na supervisão do processo de informação?</p>	X		<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	
<p>4. Atribuição de autoridade e responsabilidade:</p> <p>4.1. Foram estabelecidas políticas apropriadas e práticas aceitáveis em caso de conflitos de interesse e códigos de conduta e foram comunicadas aos empregados?</p> <p>4.2. Existe uma clara atribuição de responsabilidade e delegação de autoridade para objetivos, funções operacionais e requisitos regulamentares?</p> <p>4.3. As tarefas e responsabilidades dos empregados estão claramente definidas?</p> <p>4.4. A documentação do sistema informático indica claramente os procedimentos para autorizar transações e para aprovar alterações ao sistema?</p> <p>4.5. As políticas e procedimentos de processamento de dados estão adequadamente documentadas?</p>	<p>X</p>	<p>X</p> <p>X</p>	<p>X</p> <p>X</p>	

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
5. Política e procedimentos relativos ao pessoal:	x			
5.1. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho?				
5.2. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas?	x			
5.3. A organização fornece formação necessária ao pessoal?	x			
5.4. Existe uma adequada segregação de funções?		x		

### Conclusões e recomendações:

O levantamento efetuado relativamente a esta componente do sistema de controlo interno mostra que a gerência tem consciência da importância do controlo interno na organização e revela uma cultura de controlo.

Tenta difundir essa cultura pelos colaboradores, embora exista falta de formalismo, como acontece na generalidade das pequenas organizações.

Embora consciente das limitações próprias desta natureza de entidades, recomenda-se que, dentro do possível, se formalizem os procedimentos e os princípios de ética, neles garantindo o envolvimento dos colaboradores.

Figura 3 – Questionário de Avaliação Informação e Comunicação

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A Administração reconhece a importância da informação para o sucesso da organização?	X			
2. Ao registar a informação relacionada com planos estratégicos, orçamentos e políticas executivas a Administração cria uma história organizacional que pode servir para ações subsequentes e decisões futuras?			x	
3. A documentação de políticas e procedimentos é fundamental para as operações diárias da empresa. 3.1. O ciclo de vida das transações é registado durante todas as fases do processamento até à sua classificação final em registos resumo? 3.2. Esta documentação estabelece o quadro fundamental e os processos que todos os funcionários utilizam para fazer o seu trabalho?	X		x	
4. A Administração assegura que as linhas de comunicação são suficiente para atender as necessidades dos emissores e recetores de informação? 4.1. Cabe aos canais de comunicação assegurar que o pessoal é capaz de comunicar informações baseadas em riscos por todas as unidades operacionais e seus superiores? 4.2. Os canais de comunicação são abertos, clientes e fornecedores podem fornecer informações significativas em relação à evolução ou preferências do cliente? 4.3. Os canais de comunicação são abertos a partes interessadas, agentes, reguladores, analistas financeiros, disponibiliza informações pertinentes às respetivas necessidades?	X  X  X		X	
5. Política e procedimentos relativos ao pessoal: 5.1. Os empregados percebem as suas funções e os procedimentos aplicáveis ao trabalho? 5.2. Os empregados têm a experiência necessária para o desempenho das suas tarefas? 5.3. A organização fornece formação necessária ao pessoal? 5.4. Existe uma adequada segregação de funções?	X  X X	X		

**Conclusão recomendações:**

Os procedimentos a esta componente do sistema de controlo interno mostram que a gerência reconhece a importância da informação para que seja alcançado as metas estabelecidas e assim a empresa obtenha o sucesso pretendido. Vai tomando conhecimento de planos promocionais e outras estratégias da concorrência para aumentarem as vendas, levando assim a tomar medidas para colmatar essas medidas.

Contudo sabendo da existência das suas limitações, são adequadas algumas recomendações, no sentido de se fazer registo das atividades mais relevantes para a atividade, mesmo da parte dos colaboradores.



Figura 4 – Área Coberta: Avaliação e Gestão de Risco

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A Administração tem um plano estratégico para toda a organização?	X			
2. A Administração identifica todos os objetivos operacionais e de controlo para toda a organização?	X			
3. A Administração identifica todos os riscos associados, quer internos quer externos a cada objetivo?	X			
4. A Administração mantém a sua análise e interpretação da informação sobre a avaliação do risco para suportar as suas decisões de gestão do risco?	X			
5. A Administração monitoriza qualquer mudança para assegurar que cada risco continua a ser gerido?	X			
6. A administração informa os funcionários responsáveis sobre qualquer proposta de alteração que necessite de ser implementada?	X			

**Conclusão e recomendações:**

O levantamento efetuado relativamente a esta componente do sistema de controlo interno mostra que a gerência tem um plano estratégico, aplicando todos os recursos possíveis, que o levem a atingir as metas que procura alcançar.

Existe vários riscos, quer a nível interno e externo, assim o gerente deve tomar decisões a fim de os conseguir ultrapassar.

Figura 5 – Área Coberta: Sistemas de Informação Controlos Gerais

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A pessoa encarregue do apoio técnico exerce funções de utilizador das aplicações informáticas?		X		
2. As ameaças e vulnerabilidades dos SI são identificados e avaliados? 2.1. O local onde se encontra o CPD é adequado em termos de segurança? 2.2. O equipamento informático está disposto de forma a permitir uma ventilação e refrigeração adequadas? 2.3. Os equipamentos críticos estão protegidos por fontes de energia temporárias? 2.4. Os equipamentos de energia alternativa estão cobertos por contratos de manutenção e são regularmente inspecionados?	X X	X  X	X	
3. Os utilizadores têm apenas o acesso necessário para executar as suas tarefas?	X			
4. O acesso a recursos sensíveis é apenas limitado a um grupo muito restrito?	X			
5. As aplicações informáticas são adquiridas a fornecedores certificados e com reputação na área funcional onde vão ser aplicadas?	X			
6. As atualizações são previamente testadas antes de entrarem em funcionamento?	X			
7. As decisões sobre manter, melhorar ou substituir um SI vão ao encontro das necessidades do negócio sem negligenciar os custos daí decorrentes?	X			
8. Existe restrição do acesso ao <i>software</i> do sistema?	X			
9. Existe uma adequada segregação de funções? 9.1. Inserção e verificação dos dados é efetuada pela mesma pessoa? 9.2. Inserção de dados e reconciliação com o output? 9.3. Inserção de dados e autorização de supervisão?	X X X			
10. Estão definidos planos e procedimentos para recuperação do SI em caso de desastre?	X			

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
11. O sistema operativo está configurado de forma a prevenir e evitar que o <i>software</i> e os controlos das aplicações sejam contornados?		X		
12. Os mecanismos de segurança de todos os SI estão ativos e em pleno funcionamento?	X			
13. Foi instalado <i>software</i> antivírus e está atualizado?	X			Computador de escritório

### Conclusão e recomendações:

Os procedimentos referentes a esta componente do sistema de controlo dentro da sua pequena dimensão cumpre na maior parte dos casos os requisitos pretendidos no equipamento informático uma vez que está disposto de uma forma adequada e com apoio externo quanto á sua manutenção.

No entanto podemos fazer algumas recomendações no que diz respeito á existência de procedimentos que regulem o funcionamento e utilização de correio eletrónico.

Figura 6 – Área Coberta: Compras de Bens e de Serviços e Dívidas a Pagar

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. A secção de compras está devidamente segregada das secções: 1.1. Contabilidade? 1.2. Armazém? 1.3. Produção?	X			
2. As compras são apenas efetuadas a fornecedores que estejam incluídos numa lista devidamente aprovada?	X			
3. Fazem-se consultas periódicas no mercado a fim de se detetarem novos fornecedores e outros credores de bens, mercadorias, materiais e serviços que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazo, descontos, etc.?	X			
4. Todas as compras são feitas através de ordens de compra aprovadas e devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção?	X			Requisito de produtos em falta
5. Existe algum registo, contabilístico ou extra contabilístico, relativo às encomendas lançadas e ainda não satisfeitas assim como os compromissos de compra (sejam de inventários, investimentos ou serviços)?	X			Tem lista de compras previamente estabelecida .
6. Existe alguma política sobre as consequências resultantes da eventual deteção de situações relativas a empregados que recebam “luvas” dos fornecedores?			X	
7. A empresa garante a segurança sanitária das mercadorias obtidas?	X			
8. Existe um local onde são rececionados quantitativamente os bens com base numa cópia da ordem de compra?	X			
9. Procede-se à receção qualitativa dos bens?	X			
10. Para cada um dos artigos rececionados, emite-se uma guia de receção ou de entrada?	X			
11. As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a secção da contabilidade?	X			

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
12. Existe um registo de controlo das faturas dos fornecedores?	X			
13. As faturas dos fornecedores são objeto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção e guia de entrada em armazém)?	X			
14. Existe controlo apropriado, contabilístico ou não, sobre: 14.1. Entregas parciais dos fornecedores? 14.2. Mercadorias recebidas e não faturadas? 14.3. Mercadorias em trânsito? 14.4. Faturas em receção e conferência? 14.5. Adiantamentos a fornecedores? 14.6. Descontos obtidos? 14.7. Devoluções a fornecedores? 14.8. Cópias adicionais (duplicados) de faturas dos fornecedores? 14.9. Despesas de compra (transporte, seguro, alfândega)?	X X X X X X X X X			
15. Responde-se com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos enviados pelos fornecedores?	X			
16. Existe um registo de títulos a pagar, sendo o seu total confrontado mensalmente com a respetiva conta de Razão?			X	
17. Existe a prática de confrontar periodicamente os registos contabilísticos com saldos solicitados aos fornecedores? 17.1. Se sim, com que periodicidade? 17.2. Se sim, quem procede à reconciliação dos saldos?		X		
18. Existem compras a entidades com as quais se estabelece algum tipo de relações especiais? 18.1. Se sim, são praticadas condições normais de mercado- preço e condições de pagamento? 18.2. Se são praticadas condições especiais, é feito o apuramento do impacto?			X	

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
19. A empresa concentra as suas aquisições a um número restrito de fornecedores?	X			

**Conclusões e recomendações:**

No levantamento desta análise a esta componente do sistema de controlo apresenta alguns procedimentos, a secção de compras não está devidamente segregada do armazém.

Para melhoria do procedimento de controlo, deve haver uma separação entre a secção das compras e o armazém.

Figura7 – Área Coberta: Meios Financeiros Líquidos

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Todas as contas bancárias estão em nome da empresa e autorizadas pela Administração?	X			
2. O empregado que abre o correio é diferente do caixa e do que controla as contas correntes?	X			
3. Os valores recebidos são diária e integralmente depositados nos bancos por um empregado não pertencente à tesouraria ou à contabilidade?		X		
4. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos bancos?		X		
5. Faz-se periodicamente uma contagem dos recibos já emitidos em carteira?		X		
6. Os empregados que manuseiam valores, sobretudo cobradores e os que se deslocam aos bancos, estão seguros contra risco de roubo?		X		
7. Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?	X			
8. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?	X			
9. A caixa funciona em fundo fixo?	x			
10. Efetuam-se inspeções de surpresa ao fundo de caixa?		X		
11. Os cheques são assinados por duas pessoas e na presença dos respetivos documentos de suporte previamente conferidos?		X		
12. Obtém-se uma cópia de todos os cheques emitidos?	X			
13. Após os cheques serem assinados e cruzados apõe-se o carimbo “pago” nos documentos de suporte?		X		
14. São assinados cheques em branco ou ao portador?		X		
15. Os cheques depois de assinados são enviados diretamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou que conferiram ou aprovaram os respetivos documentos de suporte?			X	
16. As reconciliações bancárias são feitas		X		

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
mensalmente?				
17. As reconciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?		X		
18. Os itens que apareçam nas reconciliações por um prazo de tempo anormal são objeto de adequada investigação?	X			
19. As reconciliações bancárias são aprovadas por um empregado responsável?		x		Pelo responsável da loja

### Conclusões e recomendações:

O levantamento efetuado relativamente a esta componente do sistema de controlo interno mostra que a gerência tem as contas bancárias em nome da empresa, sendo os cheques assinados na presença dos respetivos documentos., sendo os cheques cruzados e preenchidos. Todos os valores recebidos diariamente são depositados integralmente na conta.

Apresento algumas recomendações de acordo com a dimensão da empresa, na medida em deveria existir um seguro contra riscos de roubo, para os empregados que manuseiam dinheiro. Seria também favorável um fundo fixo limitando o valor existente em caixa.



Figura 8 – Área Coberta: Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
1. Os bens do ativo estão seguros contra roubo, inundação, incêndio por valores adequados e periodicamente revistos?	X			
2. Fazem-se inspeções físicas periódicas dos bens do ativo fixo tangível em serviço e comparam-se os resultados obtidos com os dados do ficheiro?		X		

**Conclusões e recomendações:**

Os procedimentos observados neste domínio são satisfatórios face à natureza da empresa na medida em que tem todos os ativos estejam assegurados. Contudo consciente das limitações próprias desta entidade, recomenda-se, dentro das suas possibilidades, inspeções físicas periódicas dos ativos.

Figura 9 – Área Coberta: Produção de Bens e Inventários

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. Existe o sistema de inventário permanente?		x		
2. O armazém apresenta as condições necessárias para acondicionar as existências evitando a sua deterioração?	X			
3. O responsável do armazém efetua, periodicamente comparações com as entradas e saídas de existências?		X		
4. Os inventários estão adequadamente ordenados, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?	x			
5. Mantêm-se registos de inventários que incluem importâncias, quantidades e preços? 5.1. Comprovam-se periodicamente com as contagens de controlo?	x			
6. O registo é efetuado por pessoas diferente das que têm a seu cargo o armazém?		x		
7. As contagens físicas são efetuadas ciclicamente ou apenas no final do ano?	x			No final do ano

**Conclusões e recomendações:**

A análise efetuado relativamente a esta componente do sistema de controlo interno, apresenta as devidas medidas, nomeadamente no armazém onde apresenta as condições necessárias para manter com qualidade as existências, terem os inventários ordenados de forma a facilitar a localização e contagem das existências.

Contudo pode-se recomendar, de acordo com as suas limitações, que as faça registo dos bens por pessoas diferentes das que tem a seu cargo o armazém.

Figura 10 – Área Coberta: Acréscimos, Diferimentos e Impostos Diferidos

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A empresa considera, gastos do período o proporcional de pagamentos já efetuados, mas referentes ao período seguinte, nomeadamente seguros, rendas, etc.?	X			
2. A empresa reconhece os gastos do período mesmo sem documentação vinculativa?	X			

**Conclusões e recomendações:**

De acordo com o levantamento desta componente do sistema de controlo interno a empresa em análise apresenta, os procedimentos de controlo interno, pelo facto de ser tomado em consideração, o princípio da especialização dos exercícios, reconhecendo os gastos e os rendimentos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, incluindo-os nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Uma vez que efetua os devidos procedimentos, não temos recomendações a efetuar.

Figura 11 – Área Coberta: Gestão de Pessoal

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. Os novos trabalhadores são admitidos com base: 1.1. No seu curriculum académico e profissional? 1.2. Antecedentes laborais? 1.3. Confirmação de informações favoráveis?	X X x			
2. Existe para cada trabalhador um processo individualizado contendo informações sobre o trabalhador?		x		
3. Existem procedimentos para que qualquer alteração ao ficheiro de pessoal seja comunicada por escrito, ao departamento do pessoal, a fim de atualizar o ficheiro?		x		
4. Existem fichas de ponto para controlarem a assiduidade e horas extras?		x		
5. Existe separação de funções entre: 5.1. Quem prepara o processamento de salários? 5.2. Aprova o processamento de salários? 5.3. Efetua o pagamento dos salários?		x		TOC é o responsável pelo processamento de salários
6. O processamento de salários é efetuado com base em: 6.1. Fichas de ponto para determinarem as horas trabalhadas por dia e por turno? 6.2. Salários autorizados para cada trabalhador? 6.3. Legislação vigente? 6.4. Descontos facultativos autorizados pelo trabalhador? 6.5. O pagamento dos salários é efetuado por transferência bancária?	X X	X  X X		
7. Ao efetuar o pagamento do salário é exigido a assinatura do trabalhador no duplicado do recibo?	X			
8. Existe rotação de trabalhadores na área de pessoal?		X		
9. Foi elaborado e entregue o relatório único com todos os anexos aplicáveis?	x			
10. Cumprem os requisitos mínimos de higiene e segurança no trabalho exigidos por lei?	x			

**Conclusões e recomendações:**

O levantamento desta componente do sistema de controlo interno a empresa em análise procede de acordo com o controlo interno, a que a remuneração dos trabalhadores seja efetuada por transferência bancária, existe um processo que contém informações individuais sobre cada trabalhador, curriculum, habilitações académicas, morada, agregado familiar e vencimento.

Pode-se recomendar a rotação de funções entre empregados, dentro das suas limitações.

Figura 12 – Área Coberta: Capital Próprio

Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. O capital da empresa encontra-se totalmente realizado?		x		
2. A conta excedente de revalorização encontra-se adequadamente divulgada no anexo?		x		
3. A conta de resultados líquidos é calculada de acordo com as regras fiscais?	x			

**Conclusões e recomendações:**

De acordo com o levantamento desta componente do sistema de controlo interno a empresa em análise apresenta os critérios estabelecidos no que respeito ao capital próprio.

Neste caso recomenda-se de acordo com as suas limitações a realização total do capital da empresa.

Figura 13 – Área Coberta: Investimentos Financeiros

<b>Descrição do procedimento contabilístico e/ou medida de controlo interno</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Obs.</b>
2. A empresa tem participações financeiras?		x		

**Conclusão e recomendações:**

Na análise a esta componente do sistema de controlo interno, verifica-se que a empresa não tem capacidade económica para efetuar participações financeiras.